MIESIĘCZNIK

Rachunkowość podatki

TREŚĆ NUMERU:

ROK III. NUMER 11 (29) LISTOPAD 1949 CENA EGZ. 125 ZŁ

WYDAWCA: PRZEDSIĘBIORSTWO PAŃSTWOWE WYODRĘBNIONE
„POLSKIE WYDAWNICTWA GOSPODARCZE", WARSZAWA, UL. HOŻA 35

Stanisław Czyhak (Katowice)

Na marginesie reformy jednolitego planu kont

Z upływem roku 1949 kończy się moc wiążąca dotychczasowego jednolitego planu kont, którego miejsce zajmuje plan o nowym układzie. Plan dotychczasowy został ogłoszony w końcu roku 1945 i w ciągu czterech lat stanowił ramy dla sprawozdawczości działów finansowo-księgowych przedsiębiorstw państwowych.

W związku z ogłoszeniem nowego jednolitego planu kont warto obejrzeć się wstecz i dać krótki przegląd warunków, w jakich rozwijała się praca w rachunkowości przedsiębiorstw państwowych.

Wszyscy mamy w żywej pamięci rok 1945, kiedy to w całym kraju, obejmującym również uprzemysłowione połacie Ziem Odzyskanych, powstał potężny i w dużej mierze samorzutny ruch mający na celu szybkie objęcie i uruchomienie przedsiębiorstw, oraz odbudowę i rozbudowę życia gospodarczego odrodzonego Państwa Polskiego. Pamiętamy dobrze, że zadania te, jakkolwiek niezwykle ważne, łatwe wcale nie były.

W szeregach organizatorów życia gospodarczego stanęli finansiści, bilansiści i kalkulatorzy, przed którymi leżał ogrom pracy, a trzeba stwierdzić, że w znakomitej większości przejętych przedsiębiorstw pracę tę należało rozpocząć od podstaw.

Gdy przypomnimy sobie stan powojennego chaosu tuż po pogromie Niemców i uzmysłowimy ówczesne warunki pracy wśród zdezorganizowanego wojną transportu, wielkiego ruchu imigracyjno-przesiedleńczego, co — rzecz prosta — nie stwarzało atmosfery do stabilizacji trwale działających zespołów fachowych, to obraz tu nakreślony daje dostatecznie wyraźny pogląd na start pracy działów rachunkowości i finansów. Działy te, o tak szumnej nazwie, uosabiał w dość licznych wypadkach jeden człowiek, od którego sytuacja niekiedy wymagała, by będąc z dala od ośrodka dyspozycji, powziął niezwłocznie decyzję na własną odpowiedzialność.

Zdawano więc sobie dobrze sprawę z tego, że w najbliższym programie zadań rachunkowości winny się znaleźć ujęte centralnie rozwiązania, odpowiadające potrzebom sprawozdawczości, w dostosowaniu do struktury organizacyjnej zespołów przemysłowo-branżowych w systemie gospodarki u p o ł e c z n i o n e j. Zarysowujący się układ powiązań organizacyjnych wskazywał, że połączenia te prowadzić będą od zakładu pracy poprzez dyrekcje terenowe, aż do centralnego zarządu w ramach danej branży. Pion tego układu — jak wiemy — wytrzymał próbę życia do chwili obecnej.

Pierwszym wyrazem realizacji dążeń w nakreślonym kierunku był liczny zjazd w Łodzi, zainicjowany przez władze resortu gospodarczego. Zgromadził on około tysiąc osób spośród fachowców w dziedzinie rachunkowości, finansów i kontroli. Unaocznił potrzebę zmobilizowania wszelkich dostępnych środków, skutecznych w realizacji szerokiego wachlarza zadań. Na zjeździe tym byli obecni również wybitni przedstawiciele nauki. Fakt ten miał dowieść w najbliższej przyszłości, że od tej pory współpraca świata nauki ze światem wiedzy praktycznej zacieśni się na stałe i to w sposób jak najbardziej owocny.

W dalszym rozwoju wydarzeń mamy do odnotowania ukazanie się zarządzenia Ministra Przemysłu i Handlu o obowiązku sporządzania pierwszych bilansów otwarcia w przedsiębiorstwach państwowych i przedsiębiorstwach znajdujących się pod zarządem państwowym.

W związku z tym zarządzeniem przystąpiono przede wszystkim do ujęcia z natury wszelkich dóbr materialnych i ich wyceny według wartości, określonej na podstawie cen z lat 1938/1939. Zapoczątkowany więc został okres działania administracji przedsiębiorstw na odcinku sprawozdawczości. Niemal jednocześnie ukazuje się pierwsze wydanie jednolitego planu kont. Zawarty w nim ramowy układ kontowy dla przedsiębiorstw podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu jest sygnałem zapoczątkowania akcji zmierzającej do ujednolicenia we wszystkich przedsiębiorstwach wspomnianego resortu tak układów kontowych jak i form sprawozdawczości podstawowej, tj. bilansu i rachunku wyników. Plan z 1945 roku nie czynił różnicy pomiędzy przedsiębiorstwami typu przemysłowego, handlowego i usługowego. Cechował go przede wszystkim daleko idący liberalizm. Z tego powodu każde z przedsiębiorstw w obszernych ramach planu miało wolną rękę w tworzeniu takiego układu syntezy sprawozdawczej, jaki kierownictwu rachunkowości danego przedsiębiorstwa wydawał się najlepszy czy najwłaściwszy. Jakkolwiek więc ukazanie się planu było niewątpliwie ważnym i celowym krokiem organizacyjnym, niemniej jednak z biegiem czasu zdali sobie sprawę zarówno autorzy, jak i realizatorzy planu, że pierwotny jego układ z 1945 roku jest tylko punktem wyjścia do przewidywanej reformy w okresie późniejszym.

Doświadczenia lat następnych potwierdziły słuszność przyjętego założenia.

O tym, jaka ma być organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie, decyduje przede wszystkim organizacja samego przedsiębiorstwa. W okresie ubiegłego czterolecia przedsiębiorstwa państwowe przechodziły różne fazy wewnętrznego rozwoju organizacyjnego. Równolegle do zachodzących przemian dojrzewają odgórnie w różnym czasie rozstrzygnięcia, dotyczące zagadnień ekonomiczno-finansowych i społecznych. Wystarczy wymienić ważniejsze z nich, jak:

1) umowy zbiorowe o pracę,
2) plany finansowo-gospodarcze,
3) państwowy plan inwestycyjny,
4) wprowadzenie ceny rozliczeniowej fabrycznej,
5) rachunek wyrównawczy cen,
6) stworzenie funduszu akcji socjalnej,
7) stworzenie funduszu nagród i prac zleconych.

W tych okolicznościach kształtował się również rozwój systematyki w dziedzinie rachunkowości, której znaczenie i rola zaczęły nabierać wagi wyjątkowej. Łatwo było dostrzec wzmagające się tempo w wydawaniu odpowiednich zarządzeń i instrukcji. Nie trzeba się rozwodzić nad tym, że tempo to jest uzasadnione. Więcej, jest ono nieodzowne. Czynniki kierujące gospodarką kraju muszą mieć do dyspozycji odpowiednio zorganizowany aparat wykonawczy w terenie, muszą mieć pewność, że sprawozdawczość tego aparatu odpowiada w zupełności wymogom koordynacji i planowania tak pod względem treści, jak formy.

Ażeby sprostać tym zadaniom, praca działów finansowo - rachunkowych w przedsiębiorstwach państwowych musiała mieć przebieg wielokierunkowy.

Byłoby jednak przesadą twierdzić, że stopień osiągniętego efektu okazał się wszędzie jednako zadawalający, natomiast pewne jest, że znaczny postęp osiągnięto wszędzie, a jeżeli idzie o niektóre przemysły czołowe, to poziom uzyskanego przez nie postępu jest nawet bardzo dobry.

W świetle powyższych wywodów dochodzimy do dwóch następujących twierdzeń zasadniczych:

1) działanie sfer kierujących życiem gospodarczym znamionuje silna i konsekwentnie przeprowadzana wola jak najrychlejszego uregulowania i znormalizowania form obrotu i rozrachunku gospodarczego,
2) aparaty finansów i rachunkowości przedsiębiorstw państwowych są z d o l n e do dostosowania swych organizacji do potrzeb i wymogów resortów gospodarczych.

Zrozumiałe jest, że powyższe stwierdzenia znalazły oddźwięk właściwy wśród czynników powołanych do wytyczania kierunków, jakimi ma kroczyć praca finansistów i rachunkowców.

W konsekwencji na podstawie zebranych doświadczeń i materiałów z pracy w okresie ubiegłych czterech lat oraz w oparciu o zasady obowiązującego systemu finansowego zakończono w ciągu roku bieżącego opracowywanie nowego j e d n o l i t e g o p l a n u k o n t dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych, podległych czterem resortom gospodarczym.

W ślad za pierwszą publikacją jpk dla przemysłu ogłoszono w sierpniu bieżącego roku jednolity plan kont dla państwowych przedsiębiorstw handlowych.

Stosowanie tych planów stanie się obowiązujące od roku 1950 i od tej pory organizacja działów finansowo - rachunkowych każdego z przedsiębiorstw państwowych, czy to przemysłowych, czy handlowych i usługowych, będzie obowiązana przestrzegać zawartych w tych planach zasad, uzupełnionych wykładnią przyjętych założeń i interpretacją w zapowiedzianym obszernym komentarzu, który niebawem ma się ukazać.

Z podstawowych rozwiązań przyjętych w nowym jednolitym planie kont jasno wynika, że układ jego podporządkowany jest w całej rozciągłości jednej z najistotniejszych zasad, dominującej w gospodarce uspołecznionej naszego państwa, a mianowicie zasadzie, w myśl której każde działanie w przedsiębiorstwie państwowym oparte jest na planowaniu. W tym więc głównym kierunku idzie wymóg sprawozdawczości, której waga, siłą rzeczy, stawia działy finansowo - rachunkowe na czołowe miejsca w hierarchii kierownictwa przedsiębiorstwa.

Zadania rachunkowców w związku z wprowadzeniem w życie nowego jpk nie są trudne, lecz nie są i łatwe. W większości bowiem wypadków przeprowadzone zmiany stanowią jeszcze jeden z widocznych znaków ciągle dokonującego się postępu w dziedzinie rachunkowości. Rozwiązania, które niektórym wydają się rewolucyjne, zdały już swój egzamin przydatności w codziennej praktyce Związku Radzieckiego i naszych przodujących przemysłów.

Jeżeli zestawimy trudności i korzyści wypływające z rozwiązań nowego planu kont, to okaże się, że niewątpliwie przeważają korzyści.

Nieco skomplikowane bowiem księgowania środków trwałych i funduszy dokonywane są sporadycznie, raz lub dwa razy do roku, gdy natomiast ułatwienia uzyskane dzięki odpowiednim mechanizmom stosowanym w klasach materiałów i kosztów dotyczą przeważającej ilości codziennie dokonywanych księgowań.

Zmiany leżące w tematyce nowego układu kontowego i zawartych w nim ustaleń, które są ustaleniami typu obligatoryjnego, nie powinny spowodować i nie spowodują w żadnym wypadku zahamowania normalnego toku prac bieżących w działach rachunkowo - finansowych. Jedynie organizacje o opóźnionym procesie doskonalenia swej sprawności mogłyby ewentualnie szukać w zarządzonych zmianach usprawiedliwienia dla istniejących tam zaniedbań (nie zawsze zresztą zawinionych przez księgowych). Pewne obawy pod tym względem mogły wypływać z niewątpliwie krótkiego okresu czasu, dzielącego moment ukazania się instrukcji P. K. P. G. F/1 (2. 5. 49) od dnia 1 stycznia 1950 r., kiedy to stanie się ona obowiązującą.

Jest rzeczą bezsporną, że nowy jpk wymaga wstępnych studiów, pogłębionych trafnie przeprowadzonymi rozwiązaniami na dobrze stosowanych przykładach. Z tego powodu wzmógł się i tak już przeładowany program zajęć pracowników wszystkich szczebli resortów rachunkowości, z których wielu samorzutnie starało się przyswoić sobie istotę nowego jpk. Ale faktem jest, że inicjatywę w tym kierunku podjęła również i strona

druga. Bo oto począwszy od lipca roku bieżącego uruchomione zostały kursy szkoleniowe w zakresie jednolitego planu kont, prowadzone na zlecenie Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego, oraz w ścisłym uzgodnieniu i skoordynowaniu z Centralnym Urzędem Szkolenia Zawodowego przez Biuro Organizacji Rachunkowości. Oprócz tego podjęta została akcja szkoleniowa, przeprowadzana — jak słychać — skutecznie przez poszczególne przedsiębiorstwa w ramach ich potrzeb branżowych. W ten sposób z każdym dniem rosną kadry przeszkolonych fachowców. Daje to rękojmię, że co najmniej czołowa kadra rachunkowców przestąpi próg planu sześcioletniego w pełnej gotowości do wykonywania zadań wynikających z trzech podstawowych funkcyj rachunkowości: planowania, sprawozdawczości i kontroli.

Wprowadzenie w życie zreformowanego jednolitego planu kont otwiera niewątpliwie nowy etap na drodze rozwoju i postępu organizacyjnego w sferze rachunkowości przedsiębiorstw uspołecznionych.

Niewątpliwie z tego punktu widzenia oceniając i wyznaczając rolę nowego jpk stwierdzić wypadnie, iż stanie się on potężnym impulsem dla dalszego metodycznego opracowywania podstawowych problemów i zagadnień rachunkowości.

Metodycznego opracowania wymagać będą tego rodzaju zagadnienia, jak: organizacja i mechanizacja pracy działów rachunkowo - finansowych, branżowe plany kont w przekroju podstawowych działów gospodarki państwowej (przemysł, handel, usługi), zagadnienie amortyzacji środków trwałych słownictwo itp. Są to zagadnienia, które będą wymagały wnikliwych i niekiedy długotrwałych badań, a następnie szczegółowych opracowań. Toteż i w tym kierunku zainicjowana została akcja, której wyrazem jest powołanie Komisji Metodyki Planowania Finansowego i Rachunkowości przedsiębiorstw uspołecznionych przy PKPG.

Wyniki tych prac nie pozostaną, rzecz oczywista, bez wpływu na organizację i prace działów rachunkowo - finansowych.

Jak więc widzimy, nadchodzący rok 1950 można śmiało uważać za moment zwrotny w zakresie zadań i prac działów rachunkowości i finansów przedsiębiorstw uspołecznionych.

Zadania te będą się streszczały do maksymalnego usprawnienia sprawozdawczości oraz pogłębienia wewnętrznego rozrachunku gospodarczego.

Równolegle z tym przesunie się niewątpliwie w stronę kierownictwa działów rachunkowości i finansów ingerencja we wszystkie podstawowe zagadnienia działalności przedsiębiorstwa. Odpowiednio wzrośnie też stopień odpowiedzialności tegoż kierownictwa za stan i wyniki pracy powierzonych mu działów, jak też — co przyjąć należy — współodpowiedzialności kierownika rachunkowości za wyniki pracy przedsiębiorstwa.

Z powyższych względów płynie dalszy wniosek, wskazujący na konieczność zapewnienia wspomnianemu kierownictwu koniecznych środków działania i to w najszerzej pojętym tego słowa znaczeniu.

Jasne jest bowiem, że od spełnienia tego postulatu uzależnione jest w wielkiej mierze wypełnienie przez działy rachunkowości wyznaczonych im funkcji, które — jak wiemy z bogatych doświadczeń radzieckich — w warunkach gospodarki uspołecznionej należą do rzędu podstawowych w sferze planowego kierownictwa gospodarczego.

JAN KUJAWSKI (Warszawa)

Z ZAGADNIEŃ NOWYCH PLANÓW KONT

Rejestr i księgowanie zakupów

(Artykuł dyskusyjny)

Księgowanie faktur za materiały i towary nabyte przebiega według jednolitego planu kont przez konta:

— 300 — Materiały i towary w drodze
— 301 — Zakup

Według komentarza do jednolitego planu kont podgrupa 300 — „Materiałów i towarów w drodze“ rejestruje napływające do przedsiębiorstwa faktury dostawców za nie otrzymane jeszcze materiały i towary. Powyższe faktury przeksięgowywane są na konto 301 — „Zakupu“ w chwili otrzymania przesyłki. Na koncie 301 — „Zakupu“ księgowane są zatem faktury za otrzymane towary i materiały oraz faktury zaksięgowane uprzednio na koncie 300.

Z powyższych założeń jednolitego planu kont wynika konieczność uprzedniego stwierdzenia przed zaksięgowaniem, czy materiał według otrzymanej faktury został przez przedsiębiorstwo otrzymany.

W celu uniknięcia powyższego wstępnego i uciążliwego dekretowania każdej faktury, jednolity plan kont dopuszcza księgowanie faktur wprost na konto 301 — „Zakup“, skąd dopiero po zakończeniu miesiąca sprawozdawczego przenosi się faktury za nie otrzymane materiały na konto 300. Powodem wyksięgowywania faktur w końcu miesiąca z konta zakupu jest jednak nie tylko nieotrzymanie materiału. Otrzymywany przez zakład materiał, a szczególnie surowiec, wymaga odbioru technicznego przez przedsiębiorstwo, przy czym niejednokrotnie przyjęcie materiału wymaga laboratoryjnego sprawdzenia (np. składu chemicznego, twardości, wytrzymałości itp.). Przychód

materiału w kartotece magazynowej ilościowo-wartościowej zostaje wprowadzony na podstawie kwitu przychodowego po orzeczeniu technicznym odbioru i przyjęciu materiału. Z reguły nie wszystkie materiały zostają przez odbiór techniczny sprawdzone i przyjęte w końcu każdego miesiąca sprawozdawczego i szereg materiałów znajdować się może wtedy w odbiorze, a zatem nie wszystkie kwity przychodowe otrzymuje księgowość materiałowa bieżąco. Odbior techniczny materiałów, zwłaszcza przy ich znacznym napływie, może trwać w praktyce kilka, a nawet i więcej dni, zanim po przeprowadzeniu badań i prób zostanie zakończony.

Z powyższych względów konto 300 winno wykazywać również faktury za materiały i towary znajdujące się w odbiorze, wobec czego nazwa konta 300 winna ulec rozszerzeniu, odpowiadającemu stanowi faktycznemu i brzmieć: „Materiały i towary w drodze i odbiorze". Wyksięgowywanie w końcu miesiąca faktur z **konta** 301 — „Zakupu" na **konto** 300 — stanowi czynność dodatkową, której można uniknąć, a pracę księgowania zakupu zmechanizować. Można to uzyskać przez proste odwrócenie powyższej zasady. Wszystkie otrzymane faktury księgowane będą wtedy zamiast na koncie 301 — „Zakupu" wprost na koncie 300, skąd przenoszone będą na konto 301 w końcu miesiąca. Pozornie wydawałoby się, że przy tej odwrotnej zasadzie nie zyskuje się żadnej oszczędności w księgowaniu. Z dalszego jednak rozpatrzenia przebiegu księgowania wynika, że pozostające w końcu miesiąca na koncie 300 saldo stanowi automatycznie wartość faktur za materiały i towary w drodze i odbiorze i nie zachodzi z tego tytułu konieczność przeksięgowywań. Powyższa zasada daje zatem następujące korzyści:

— konto 300 przez rozszerzenie jego brzmienia odzwierciedla stan faktyczny;
— mechanizuje czynności księgowania faktur i usuwa zbyteczne przeksięgowania faktur z konta 301 na konto 300.

Konto 301 — „Zakup" obejmuje zatem następujące pozycje:

KONTO 301 — ZAKUP

	Winien	Ma	
300	faktury sprawdzone	wartość wycenionego przychodu	31—38
14	uznanie konta dostawców za błędy w fakturze	obciążenia konta dostawców za sprostowane błędy w fakturze oraz zwroty materiału	14
3021/22	różnice wyceny, jeżeli materiał wyceniono za wysoko	różnice wyceny, jeżeli materiał wyceniono za nisko	3021/22
		zafakturowane przez dostawcę w fakturze koszty dostawy	3020

Saldo kredytowe konta 301 po przeprowadzeniu powyższych księgowań stanowi dostawy nie fakturowane (149).

Wszystkie powyższe księgowania na koncie zakupu odbywają się raz jeden, w końcu miesiąca sprawozdawczego, sumami globalnymi, na podstawie prowadzonej bieżącej analizy konta 301, przy pomocy tzw. rejestru zakupów (wzór w załączeniu w oparciu o opracowanie BOR).

Rejestr zakupu jako dokument analityczno-rachunkowy oraz dokument dla przeprowadzenia księgowań prowadzony być winien w księgowości materiałowej. W księgowości materiałowej prowadzony jest dział kontroli rachunków, tzw. „rewizja faktur", mająca za zadanie:

— wycenę przychodów materiałów i towarów według kwitów przychodowych,
— kontrolę otrzymywanych faktur,
— prowadzenie rejestru faktur.

Dla ułatwienia prac kontrolnych zachodzi konieczność usystematyzowania i ustalenia obiegu dokumentacji. Tok postępowania jest następujący:

1) Kwity przychodowe otrzymuje z magazynu bezpośrednio rewizja faktur, która wycenia je bieżąco każdego dnia (komentarz jpk), a po wycenie wpisuje kwity przychodowe, tj. numer oraz wartość wyceny do rejestru. Punktem wyjściowym prowadzenia rejestru są kwity przychodowe, wpisywane w kolejności bieżącej numeracji. W wypadku braku numeru bieżącego kolejnego kwitu, według którego zalega przyjęcie materiału w odbiorze technicznym, wpisuje się numer kwitu bez wyceny.

W praktyce w dużym przedsiębiorstwie prowadzi się kilka magazynów, jak np. magazyn materiałów podstawowych, magazyn materiałów pomocniczych itp. Każdy z magazynów posiada własną kolejną numerację kwitów, np. kwity przychodowe magazynu materiałów podstawowych noszą numerację od numeru 1—10.000, magazynu materiałów pomocniczych od n-ru 10.001 do 20.000 itd. Ze względu na trudność prowadzenia jednego wspólnego rejestru dla wszystkich magazynów, jak i poszczególnych grup materiałowych jpk (np. 310, 311, 312, 320, 321, 330 itd.), trzeba dla każdego z magazynów prowadzić oddzielny rejestr.

Wycenione kwity przychodowe wnoszone są do kartoteki ilościowo-wartościowej, po czym po zaksięgowaniu i odnotowaniu zaksięgowania kwity przychodowe przechowywane są w rewizji faktur częściowo alfabetycznie według pierwszej litery brzmienia firmy dostawcy. Takie przejściowe przechowywanie ma na celu ułatwienie szybkiego odnalezienia kwitu przychodowego dla sprawdzenia z odnośną fakturą po jej nadejściu.

2) Faktury dostawców otrzymuje bezpośrednio i wyłącznie księgowość finansowa. W celu ułatwienia kontroli każda faktura otrzymuje swój kolejny wewnętrzny numer bieżący.

FAKTURA Nr:	
Winien	Ma
300	14- ....
Data zaksięgowania	

Po ostemplowaniu faktur pieczęcią ewidencyjną wpisuje się kolejny bieżący numer oraz konto kartoteki dostawcy. Faktury księgowane są bez sprawdzenia wprost na dobro odnośnych kont dostawców przez oddzielnie prowadzony dziennik zakupów. Zaksięgowane każdego dnia faktury zostają globalną kwotą wniesione na konto 301 „Zakupu“ z następującą treścią zapisu:

F. O. od nru .... do nru ....

(F. O. — skrót nazwy faktury otrzymanej).

3) Zaksięgowane faktury otrzymuje rewizja faktur, kopie — dział zaopatrzenia. Rewizja faktur dołącza do otrzymanych faktur odnośne kwity przychodowe i odpisy zamówień, nadsyłane z działu zaopatrzenia. Skompletowane faktury zostają sprawdzone. Każda sprawdzona faktura otrzymuje stempel rewizji na odwrocie w górnym lewym rogu.

ZAMÓWIENIE Nr	
Kwit przychod. Nr	
1. Materiał	
2. Koszty dostawy	
3. Kaucje	
4. R-nota Dt/Ct	
Ogółem	
Rejestr zakupu Nr .... Lp.	Sprawdził: ....

Po sprawdzeniu faktury i wniesieniu zapisów w stemplu, wszystkie sprawdzone w danym dniu faktury wpisuje się do rejestru zakupów.

Faktury sprawdzone i zapłacone przechowuje się w segregatorach, w kolejności numerów bieżących. Przy wnoszeniu zapisów do rejestru ustala się również różnice wyceny i wpisuje do odnośnej kolumny i pozycji rejestru.

4) Po zakończeniu miesiąca rewizja faktur sumuje pozycje rejestru, sprawdza sumy wycenionych przychodów z dziennikiem materiałowym kartoteki ilościowo-wartościowej, po czym przebitkę rejestru kieruje do księgowości finansowej.

Na podstawie przebitki rejestru księgowość sporządza notę (potrącenie księgowania). Według załączonego wzoru i przykładu rejestru układ noty będzie następujący:

Nr konta	Polecenie księgowania	Winien	Ma
300	Materiały i towary w drodze i odbiorze		1.861,—
301	Zakup: wycena materiałów		4.893,—
	faktury sprawdzone	1.861,—	
	rozliczenia dostawców	6,—	18,—
	wydatki na zaopatrzenie		15,—
	kaucje		4,—
	różnice wyceny	42,—	2,—
	dostawy nie fakturowane	3.023,—	
310	Surowce	4.651,—	
311	Półfabrykaty	242,—	
3020	Wydatki na zaopatrzenie	15,—	
3021	Różnice cen	2,—	42,—
14	Dostawcy	18,—	6,—
174	Inne należności i zobow. (kaucje)	4,—	
149	Dostawy nie fakturowane		3.023,—
		9.864,—	9.864,—

Równocześnie do pozycji „Dostawcy“ zostają dołączone noty (odpisy) wysłane przez rewizję faktur do dostawców (w związku ze sprostowaniem faktur).

wzór rejestru zakupów.

L. p.	Nr kwitu przych.	Wycena			Faktury otrzym.		Faktury sprawdzone				Rozlicz. z dost.		Różnice cen		Dostawy nie fakturowane		
		Surowce	Półfabr.	Półfabr. typ. własne	Nr	Suma	Ogółem	Mater.	Koszty	Kaucje	Dt.	ct.	Dt.	ct.	I-mc	II-mc	III-mc
1	1	762			3	770	770	760	6	4				2			
2	2		56		4	54	60	56	4			6					
3	3		186		1	195	193	188	5		2		2				
4	4	1512													1512		
5	5	866			2	842	826	826	—	—	16			40			
6	6	1511													1511		
i t. d.																	
	—	4651	242	—	—	1861	1849	1830	15	4	18	6	2	42	3023		
Debet		310	311	312		301			3020	174	14	301	3021	301	301	301	301
Kredyt		301	301	301		300			301	301	301	14	301	3021	149	149	149

BRONISŁAW BLASS i IGNACY PATRYCHA
(Warszawa)

Projekt reformy jednolitego planu kont

część IX.
(artykuł dyskusyjny)

Klasa 8

Konta obrotów i wyników realizacji

Konta tej klasy przeznacza się do rejestracji zaszłości drugiego etapu działalności handlowej przedsiębiorstwa, w którym odbywa się sprzedaż wytworów i towarów na zewnątrz (realizacja produkcji towarowej i towarów handlowych) oraz rozliczenie nietowarowej produkcji przedsiębiorstwa, posiadającej jednostki kalkulacyjne, zużytej wewnątrz przedsiębiorstwa.

Pod pojęciem sprzedaży (realizacji), kończącej cykl działalności handlowej, a zarazem zamykającej całą działalność gospodarczą przedsiębiorstwa, rozumiemy — (co podkreśliliśmy już niejednokrotnie) — **moment wymiany wartości gotowych wyrobów** (ukończonych robót i usług) oraz towarów handlowych na pieniądz za pośrednictwem banku.

Wyjątkami od tej zasady, traktowanymi jednakże na równi z zaszłościami realizacji w wyżej podanym ujęciu, będą następujące fakty:

a) skierowanie do sądu lub arbitrażu pretensji o opłatę należności za dostawy towarowe, wykonane roboty lub świadczone usługi; w tych wypadkach momentem realizacji jest przeniesienie należności na konto 145 — „Należności sporne" (vide część II naszego art.),

b) odpisanie należności z tytułu dostawy wyrobów, towarów, wykonanych robót i świadczonych usług wskutek niemożliwości ich wyegzekwowania lub wskutek przedawnienia pretensji; w tych wypadkach momentem realizacji jest spisanie należności na straty (konto 09 — poz. 7 lub 8 — vide część I nasz. art.),

c) wyrównanie należności za uskutecznione dostawy towarowe lub wykonane roboty i świadczone usługi w drodze bezpośrednich rozliczeń pomiędzy producentem a odbiorcą (tzw. „rozliczenie na saldo"), o ile taki system rozliczeń jest dozwolony odnośnymi zarządzeniami władz zwierzchnich; w tych wypadkach momentem realizacji jest data wysyłki lub przekazania towarów, robót lub usług, a zapis dokonywany jest na subkoncie 144 — „Inne należności i zobowiązania",

d) dostawa wyrobów lub wykonanie robót i świadczeń dla własnych robót kapitalnych i działalności pozazakładowej; w tym wypadku momentem realizacji jest data dostawy, zakończenia robót lub świadczeń, a zapis dokonywany jest na kontach klasy 0 (03 i 05) lub 4,

e) oddanie wyrobów produkcji podstawowej na potrzeby ogólnej administracji przedsiębiorstwa, na cele utrzymania jego wydziałów produkcyjnych etc.; w tym wypadku momentem realizacji jest data asygnaty magazynowej,

f) oddanie półfabrykatu typowego do dalszej obróbki w danym przedsiębiorstwie; w tym wypadku momentem realizacji jest data asygnaty magazynowej, świadczącej o wybyciu półfabrykatu z magazynu, a zapis dokonywany jest na koncie klasy 6.

Konta tej klasy ewidencjonują zarówno obroty, jak i wyniki realizacji wytworów, robót, usług, towarów handlowych i odpadków, przy czym obroty ewidencjonowane są bieżąco, wyniki zaś z realizacji ustalane są miesięcznie w sposób podany niżej, w omówieniu poszczególnych kont i subkont.

Na **kredyt** kont realizacji zapisywane są **efektywne wpływy** za zrealizowane wyroby, roboty i usługi, towary handlowe (w tej liczbie również materiały zbędne i tarę), stąd więc kredyt kont tej klasy **rejestrować będzie wykonanie planu realizacji produkcji towarowej.**

Strona **debet** kont klasy 8 rejestrować będzie (jak to wyniknie z niżej podanego komentarza) **wykonanie planu komercyjnych kosztów własnych produkcji.**

Konta tej klasy **przyjmują obciążenia** w korespondencji z kontami i subkontami:

— **Klasy 0** — w zakresie przeniesienia dodatnich wyników z realizacji,

— **Klasy 1** — w zakresie przeniesienia wartości zrealizowanych wytworów i towarów w przemysłowych cenach zbytu oraz w części dotyczącej uznanych reklamacji i udzielonych rabatów,

— **Klasy 3** (K-to 39) — w zakresie rozliczonego podatku obrotowego,

— **Klasy 5** — w zakresie kredytowych odchyleń od cen zaliczeniowych produkcji nietowarowej,

— **Klasy 6** — w zakresie kredytowych odchyleń od cen zaliczeniowych produkcji nietowarowej, zużytej bezpośrednio w procesie fabrykacyjnym oraz w zakresie przeniesienia „planowych" cen na odpadki,

— **Klasy 7** — w zakresie przeniesienia wartości produkcji nietowarowej w cenach zaliczeniowych oraz „odchyleń" od tych cen oraz przeniesienia wartości zrealizowanych we własnej sieci detalicznej odpadków.

Uznanie kont klasy 8 następuje w korespondencji z kontami i subkontami:

— **Klasy 0** — w zakresie wewnętrznej realizacji produkcji towarowej,

— **Klasy 1** — w zakresie wpływów z realizacji towarowej produkcji na zewnątrz przedsiębiorstwa oraz przy rozgraniczeniu kosztów zbytu i sprzedaży,

— **Klasy 4** — w zakresie realizacji produkcji towarowej dla własnej działalności pozazakładowej,

— **Klasy 5** — w zakresie realizacji produkcji wewnątrz przedsiębiorstwa na cele ogólne administracji, utrzymanie wydziałów produkcyjnych itp.,

— **Klasy 6** — w zakresie jak z klasą 5 oraz w wypadku oddania półfabrykatów do dalszej obróbki w danym przedsiębiorstwie,

— **Klasy 7** — w zakresie przeniesienia debetowych odchyleń od cen zaliczeniowych produkcji towarowej, nietowarowej itd.

Konta tej klasy korespondują również pomiędzy sobą w sposób podany w komentarzu poniżej.

Schemat kont tej klasy przedstawia się następująco:

80 Realizacja hurtowa produkcji podstawowej (towarowej)
- 800 Wpływy z realizacji
- 801 Komercyjny koszt własny
- 802 Rezultaty realizacji

81 Realizacja hurtowa produkcji pomocniczej (towarowej)
- 810 Wpływy z realizacji
- 811 Komercyjny koszt własny
- 812 Rezultaty realizacji

82 Realizacja robót i usług (towarowych)
- 820 Wpływy z realizacji
- 821 Komercyjny koszt własny
- 822 Rezultaty realizacji

83 Realizacja hurtowa towarów handlowych i tary
- 830 Wpływy z realizacji
- 831 Komercyjny koszt własny
- 832 Rezultaty realizacji

84 Realizacja hurtowa odpadków
- 840 Wpływy z realizacji
- 841 Komercyjny koszt własny
- 842 Rezultaty realizacji

85 Realizacja we własnej sieci detalicznej
- 850 Wpływ z realizacji
- 851 Komercyjny koszt własny
- 852 Rezultaty realizacji

86 Rozliczenie zmniejszenia utargów
- 860 Rabaty
- 861 Prowizje
- 862 Bonifikaty jakościowe
- 863 Bonifikaty ilościowe i braki produkcyjne
- 864 Przeniesienie rozliczonych zmniejszeń

87 Rozgraniczenie kosztów zbytu i sprzedaży

88 Realizacja nietowarowa (wewnętrzna)
- 880 Rozliczenie produkcji wg cen zaliczeniowych
- 881 Rozliczenie odchyleń od planowego kosztu wytworzenia.

Realizacja hurtowa produkcji podstawowej (towarowej) (80)

Konto to ewidencjonuje obroty i rezultaty realizacji wytworów, będących przedmiotem produkcji podstawowych wydziałów przedsiębiorstwa. Wchodzą tu produkowane przez te wydziały typowe półfabrykaty i wyroby gotowe, których użytkowym przeznaczeniem — z punktu widzenia producenta — jest sprzedaż obcemu odbiorcy lub oddanie na potrzeby własnych kapitalnych robót, względnie działalności pozazakładowej.

Ten ostatni moment (zgodnie z uwagami podanymi w części VIII naszego artykułu) decyduje o zaliczeniu tych wyrobów do produkcji towarowej.

Konto 80 nie ewidencjonuje obrotów i wyników realizacji tary, użytej na opakowanie wyrobów, która — wydzielona w fakturze — jest przedmiotem odrębnej ewidencji na niżej omówionym koncie 83 — „Realizacja hurtowa towarów handlowych i tary".

Konto 80 dzieli się na następujące subkonta:

800 — Wpływy z realizacji
801 — Komercyjny koszt własny
802 — Rezultaty realizacji.

Subkonto 800 — Wpływy z realizacji.

Kredyt tego subkonta rejestruje efektywny wpływ gotówkowy z realizacji towarowej produkcji podstawowej.

Zapisu tego dokonuje się bieżąco w korespondencji z subkontami klasy 1: 100 — „Kasa"; 101 — „Czeki, weksle obce, papiery wartościowe"; 101 — „Rachunki bankowe bieżące"; 111 — „Rachunek czekowo-przelewowy PKO" — w zależności od sposobu, w jakim uskuteczniono inkaso należności.

W wyjątkowych wypadkach, o których mowa była we wstępie do niniejszego artykułu, a które mimo iż nie następuje efektywny wpływ gotówkowy, traktowane są na równi z zaszłościami realizacji — zapisu kredytowego na subkoncie 800 dokonuje się w korespondencji z subkontami klasy 1: 144 — „Inne należności i zobowiązania", gdy stosuje się tzw. „rozliczenia na saldo"; 145 „Należności sporne", gdy dochodzenie o opłatę należności skierowano do sądu lub arbitrażu; z kontami klasy 0: 03 — „Rozpoczęte — inwestycje właściwe", 05 — „Kapitalne remonty", gdy następuje dostawa wyrobów dla własnych robót kapitalnych; z kontem 09 — „Straty", gdy wskutek niemożności wyegzekwowania lub przedawnienia należności za dostarczone wyroby następuje jej odpisanie na straty; z kontami klasy 4, gdy ma miejsce realizacja wyrobów produkcji podstawowej dla jakiejkolwiek z dziedzin pozazakładowej działalności przedsiębiorstwa; z kontami klas 5, wzgl. 6, gdy ma miejsce realizacja wyrobów dla własnych celów przedsiębiorstwa lub realizacja półfabrykatów typowych, tj. ich wydanie do dalszej obróbki w przedsiębiorstwie.

Na równi z realizacją traktuje się odpisanie stwierdzonych na składzie w wyniku przeprowadzonej inwentury niedoborów ilościowych w wyrobach, o ile przypisano ich wartość do zwrotu winnym, oraz odpisanie wyrobów skradzionych lub zniszczonych wskutek wypadku losowego, a więc te wypadki, gdy wartość wyrobów wyksięgowywana jest na klasę 1 (w ciężar winnych) lub 0 (w ciężar strat).

Rejestracja wpływu gotówkowego z hurtowej realizacji produkcji towarowej na zewnątrz przedsiębiorstwa, wzgl. zarejestrowanie wpływu w wyżej opisanych, równoznacznych z realizacją wypadkach, następuje w ustalonych dla przedsiębiorstwa **przemysłowych cenach zbytu.**

Rabat udzielony odbiorcy, wyodrębniony w fakturze **nie może zmniejszać wpływu wg ustalonych cen zbytu.** Wobec tego, że na r-k bankowy przedsiębiorstwa wpłynie efektywnie kwota pomniejszona o rabat, sumę rabatu w momencie zarejestrowania wpływu bankowego księguje się na dobro subkonta 800 i w ciężar subkonta 860 — „Rabaty" (w komentarzu do tego ostatniego subkonta omawiamy to szczegółowo).

W ten sposób uzyskujemy po stronie „ma" subkonta 800 wpływ brutto, który jest miernikiem wykonania planu realizacji (uwaga dotyczy wszystkich omawianych niżej subkont „Wpływów z realizacji").

Jak wspominaliśmy w poprzedniej części naszego artykułu, przemysłowe ceny zbytu mogą odpowiadać planowym kosztom wytworzenia produkcji lub też mogą się od nich różnić, w zależności od przyjętych w planie przemysłowo-finansowym założeń.

Okoliczność ta decyduje o wyniku realizacji, o czym mowa będzie niżej.

Subkonto 800 **obciąża** się wartością rozliczonych na niżej opisanym subkoncie 864 rabatów, prowizji komisowych itp., o ile obowiązek ich udzielania odbiorcom jest przewidziany w umowie o dostawę i wynika z odnośnych przepisów i cenników.

Na ciężar subkonta 800 zapisuje się również, w korespondencji z subkontem 864, wartość udzielonych na skutek reklamacji odbiorców **bonifikat jakościowych.**

Wynikające z uzasadnionych reklamacji odbiorców **bonifikaty ilościowe** (na skutek niedostarczenia zafakturowanej ilości wyrobów), odniesione w ciężar subkonta 800, mają charakter zapisów stornujących częściowo pozycje strony „ma" subkonta 800 i pociągają za sobą konieczność dokonania dalszych korektur księgowych, o czym mowa będzie niżej, w komentarzu do konta 86 — „Rozliczenie zmniejszenia utargów".

Saldo subkonta 800, wykazujące wysokość efektywnych wpływów netto z realizacji produkcji podstawowej, przenosi się miesięcznie na dobro subkonta 802 — „Rezultaty realizacji".

Zapisu tego dokonuje się raz na miesiąc na podstawie „arkusza analityczno - rozdzielczego realizacji" (wzór Nr 4), który zastępuje kartotekę analityczną do tego subkonta, jak też do innych kont i subkont tej klasy (porównaj część III „Uwag ogólnych do klasy 8").

Subkonto 801 — Komercyjny koszt własny produkcji.

Dla ustalenia komercyjnego kosztu własnego produkcji podstawowej posługujemy się następującymi szczegółowymi subkontami:

800 — 0 Planowy koszt wytworzenia zrealizowanej produkcji
801 — 1 Odchylenia od planowego kosztu wytworzenia
801 — 2 Planowy koszt zbytu i sprzedaży
801 — 3 Odchylenia od planowego kosztu zbytu i sprzedaży
801 — 4 Podatek obrotowy
801 — 5 Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego

Pod **pojęciem komercyjnego** (handlowego) **kosztu własnego towarowej produkcji podstawowej rozumiemy całkowity koszt, poniesiony przez przedsiębiorstwo na wytworzenie, zbyt i sprzedaż zrealizowanych wyrobów, które powstały w procesie fabrykacji przedsiębiorstwa i zostały w nim całkowicie ukończone lub też zapocząt-**

kowane i doprowadzone do pewnego stadium gotowości w innym przedsiębiorstwie — zostały w danym przedsiębiorstwie wykończone i otrzymały postać towarową, które przeszły w danym przedsiębiorstwie przez cykl zbytu i zostały sprzedane na zewnątrz (należność za nie wpłynęła do kasy lub na r-k bankowy przedsiębiorstwa) lub zużyte do własnych kapitalnych robót, wzgl. działalności pozazakładowej przedsiębiorstwa.

Rozróżniać będziemy w dalszym ciągu planowany komercyjny koszt własny wyrobów (całkowity i jednostkowy) oraz efektywny komercyjny koszt własny wyrobów, przy czym strata lub zysk z realizacji, których wyprowadzenie i ustalenie jest zadaniem tej klasy kont, jest wynikiem przeciwstawienia (dodatnim lub ujemnym) tego ostatniego — wartości wpływów z realizacji, ustalonych w wysokości netto na poprzednio omówionym subkoncie 800.

Planowany komercyjny koszt własny wyrobu składa się z:

a) planowego kosztu wytworzenia zrealizowanego wyrobu (801—0),
b) planowego kosztu zbytu i sprzedaży, przypadającego na dany wyrób (801—2),
c) podatku obrotowego, przypadającego na dany wyrób (801—4).

Efektywny komercyjny koszt własny wyrobu składa się z powyżej podanych (a + b + c) elementów, a ponadto z:

d) odchyleń od planowego kosztu wytworzenia zrealizowanego wyrobu (801—1) oraz
e) odchyleń od planowego kosztu zbytu i sprzedaży (801—3).

Planowy koszt wytworzenia zrealizowanej produkcji (801—0)

Subkonto to obciąża się w momencie realizacji planowym kosztem wytworzenia zrealizowanych wyrobów, w uznanie:

a) subkont 120 — „Faktury i dokumenty wychodzące, oddane na inkaso bankowe", wzgl. 122 „Faktury wychodzące pozostałe", gdy ma miejsce realizacja na zewnątrz w trybie normalnego inkasa lub „rozliczeń na saldo", wzgl. gdy sprawę ściągnięcia należności przekazano do sądu albo do arbitrażu, jako też — gdy następuje odpisanie należności wskutek niemożności jej ściągnięcia lub przedawnienia; zapis ten dokonywany jest wg ustalonych dla przedsiębiorstwa przemysłowych cen zbytu, tj. wg cen, jakie zastosowano w fakturze obciążającej r-k odbiorcy.

   Zapis ten jest równoczesny, równorzędny (co do wysokości) i towarzyszy zapisowi kredytowemu na subkoncie 800.

   Nawiązując do uwag podanych w komentarzu do subkont 760, 761 w części VIII naszego artykułu, przypomina się, że o ile przemysłowa cena zbytu jest równa planowemu kosztowi wytworzenia wyrobów, to zapisem tym zamyka się całość operacji, natomiast gdy cena zbytu jest niższa lub wyższa od planowego kosztu wytworzenia, natenczas musi nastąpić dodatkowe przeniesienie.

b) z subkonta 760 — „Przeniesienie półfabrykatów gotowych", wzgl. 761 — „Przeniesienie wyrobów gotowych" pozostałych na tych subkontach sald, obejmujących różnice debetowe lub kredytowe pomiędzy ustaloną ceną zbytu a planowym kosztem wytworzenia, które do momentu realizacji stanowiły potencjalne, planowe, bo niezależne od przedsiębiorstwa, straty lub zyski z realizacji.

Zapisem z debet subkonta 801—0 i w kredyt subkont 760 wzgl. 761 zamyka się operację, gdy przemysłowa cena zbytu jest niższa od planowego kosztu wytworzenia, a odwrotnym zapisem reguluje się kredytową różnicę pomiędzy nimi.

W ten sposób na subkoncie 801—0 znajdzie się planowy koszt wytworzenia produkcji zrealizowanej na zewnątrz przedsiębiorstwa.

W przypadku realizacji jej wewnątrz przedsiębiorstwa, (przy oddaniu wyrobów dla własnych kapitalnych robót, działalności pozazakładowej, przy oddaniu półfabrykatu typowego do dalszej obróbki w danym przedsiębiorstwie lub przy oddaniu wyrobów na ogólne cele przedsiębiorstwa) — w ciężar subkonta 801—0 przenosi się z kredytu subkont 760 wzgl. 761 wartość wyrobów w planowym koszcie wytworzenia.

Zapis ten jest równoczesny z zapisem kredytowym na subkoncie 800.

W ten sposób na subkoncie 801—0 znajdzie się planowy koszt wytworzenia produkcji zrealizowanej zarówno na zewnątrz, jak i wewnątrz przedsiębiorstwa.

Odchylenia od planowego kosztu wytworzenia (801—1)

To subkonto przejmuje z subkonta 769 — „Przeniesienie odchyleń od planowych kosztów wytworzenia produkcji, oddanej (wysłanej) odbiorcom" — wartość różnic pomiędzy planowanym a rzeczywistym kosztem wytworzenia produkcji, w wysokości proporcjonalnej do wartości zrealizowanej ilości wyrobów, obliczonej wg planowych kosztów wytworzenia (vide subkonto 801—0).

W ten sposób przez obciążenie subkonta 801—1 (przy odchyleniach debetowych) lub przez uznanie tego subkonta (przy odchyleniach kredytowych) w korespondencji z subkontem 769 następuje przeniesienie różnic, które do momentu realizacji (otrzymania należności) stanowiły potencjalne nie planowane straty lub ponadplanowe zyski przedsiębiorstwa, przez nie wygospodarowane i od niego zależne.

„Odchylenia" odnoszące się do wartości produkcji zrealizowanej wewnątrz przedsiębiorstwa (dla własnych kapitalnych robót, działalności pozazakładowej, wzgl. przy zużyciu dla dalszej obróbki półfabrykatów typowych własnej produkcji) trafiają na subkonto 801—1 automatycznie, jednocześnie z odpisaniem produkcji w planowych cenach wytworzenia, zgodnie z uwagami podanymi w części VIII naszego artykułu, w komentarzu do subkonta 769.

Planowy koszt zbytu i sprzedaży (801—2)

Subkonto to przejmuje w swój ciężar koszty zbytu i sprzedaży, przypadające na zrealizowaną produkcję wg ustalonych w planie przemysłowo-finansowym kryteriów.

Planowy koszt zbytu i sprzedaży ustalany jest tam na jednostkę wyrobu jako składnik planowego komercyjnego kosztu własnego.

Efektywne koszty zbytu i sprzedaży ewidencjonowane są na koncie 53 — „Koszty zbytu i sprzedaży"— klasy 5 (vide część VI naszego artykułu).

Na subkonto 801—2 przedostają się one z konta 87, gdzie miesięcznie podlegają rozgraniczeniu.

O sposobie rozgraniczenia i ustalania norm kosztów zbytu i sprzedaży mowa będzie szczegółowo niżej, w komentarzu do konta 87 — „Rozgraniczenie kosztów zbytu i sprzedaży", z którym subkonto 801—2 bezpośrednio koresponduje.

Odchylenia od planowego kosztu zbytu i sprzedaży (801—3)

Subkonto to przejmuje w swój ciężar (lub na swoje dobro) odchylenia debetowe (lub kredytowe) od planowego kosztu zbytu i sprzedaży, przypadające na zrealizowaną produkcję.

Odchylenia te wyprowadzone na jednostkę wyrobu, stanowią składnik efektywnego komercyjnego kosztu własnego.

Sposób ich ustalania i rozgraniczania omawiamy niżej w komentarzu do konta 87 — „Rozgraniczenie kosztów zbytu i sprzedaży", z którym subkonto 801—3 bezpośrednio koresponduje.

Podatek obrotowy (801—4)

jest stałym i wprost proporcjonalnym do wartości zrealizowanej produkcji składnikiem komercyjnego kosztu własnego wyrobów.

Wysokość podatku obrotowego oblicza się w ustalonym stosunku procentowym do obrotu zarejestrowanego po stronie „ma" subkonta 800.

Na ciężar subkonta 801—4 przedostają się kwoty rozliczone w rozdzielniku do konta 39 — „Przeniesienie nakładów“ — klasy 3, w której (na subkoncie 350) nakład z tego tytułu jest uprzednio rejestrowany.

Do komercyjnego kosztu własnego każdego wytworu zalicza się odpowiednią część ogólnej sumy podatkowej na podstawie ścisłych wyliczeń.

Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego (801—5)

Subkonto to przejmuje miesięcznie w swój ciężar (lub na swej dobro — w zakresie kredytowych odchyleń na subkontach 801—1 i 801—3) salda wszystkich wymienionych wyżej subkont szczegółowych, pełniąc funkcję konta tranzytowego dla przeniesienia efektywnego komercyjnego kosztu produkcji, celem jego przeciwstawienia (na subkoncie 802) wysokości efektywnie uzyskanych wpływów i ustalenia tam definitywnego rezultatu realizacji. W okresowych bilansach subkonto to, jak i wszystkie wyżej wymienione, zamykają się bez sald.

Subkonto 802 — Rezultaty realizacji — służy dla miesięcznego ustalania rezultatów realizacji podstawowej produkcji towarowej przedsiębiorstwa. Na ciężar tego subkonta przenoszone jest miesięcznie saldo subkotna 801—5, wykazujące efektywny komercyjny koszt własny wyrobów, na dobro zaś tego subkonta przenosi się — również miesięcznie — saldo subkonta 800, wykazujące efektywny wpływ z realizacji.

Te wielkości, przeciwstawione sobie na subkoncie 802, dają w wyniku saldo, które stanowi rezultat realizacji (zysk lub stratę), podlegający przeniesieniu na konto 09 — „Wyniki“. W bilansach krótkookresowych saldo konta 802 łączy się z wynikami statystycznie (bez przeniesienia tzw. „zleceniem memoriałowym“) przy końcu zaś roku (w bilansie rocznym) przenosi się je do poz. 1 — konta 09, jako „zyski“ (wzgl. straty) z realizacji produkcji podstawowej“.

Realizacja hurtowa produkcji pomocniczej (towarowej) (81)

Konto to ewidencjonuje obroty i rezultaty realizacji wytworów, będących przedmiotem produkcji pomocniczych wydziałów przedsiębiorstwa.

Wchodzą tu produkowane przez te wydziały nietypowe półfabrykaty i wyroby ogtowe, które w zasadzie nie są przeznaczone na sprzedaż, lecz na zużycie dla potrzeb wewnętrznych, które jednakże wyjątkowo zostały sprzedane obcemu odbiorcy lub też oddane na potrzeby własnych kapitalnych robót, wzgl. działalności pozazakładowej.

Ten ostatni moment (zgodnie z uwagami podanymi w części VII naszego artykułu) decyduje o zaliczeniu tych wyrobów do produkcji towarowej.

Zużycie nietypowych półfabrykatów i wyrobów gotowych produkcji pomocniczej na potrzeby wewnętrzne przedsiębiorstwa (tj. zgodnie z ich właściwym przeznaczeniem) nie jest przedmiotem ewidencji tego konta, lecz rozliczane jest na koncie 88 — „Realizacja nietowarowa (wewnętrzna)“, o czym piszemy w uwagach poniżej.

Konto 81 dzieli się na następujące subkonta:

810 — Wpływy z realizacji
811 — Komercyjny koszt własny
812 — Rezultaty realizacji

Subkonto 810 — Wpływy z realizacji.

Kredyt tego subkonta rejestruje efektywny wpływ gotówkowy z realizacji towarowej produkcji pomocniczej oraz wartość tejże produkcji, odstąpionej obcym, gdy stosuje się tzw. „rozliczenia na saldo“, gdy dochodzenie o opłatę należności skierowano do sądu lub arbitrażu, gdy następuje dostawa wyrobów dla własnych robót kapitalnych, gdy wskutek niemożności wyegzekwowania lub przedawnienia należności za dostarczone wyroby, następuje jej odpisanie na straty, gdy ma miejsce realizacja wyrobów produkcji pomocniczej dla jakiejkolwiek z dziedzin pozazakładowej działalności przedsiębiorstwa, gdy stwierdzono przy inwentaryzacji ilościowe niedobory wyrobów i przypisano je do zwrotu winnym, wreszcie — gdy wyroby uległy kradzieży lub zniszczeniu na skutek działania losu.

Zapisu kredytowego dokonuje się w korespondencji z tymi samymi kontami i subkontami, jakie odnoszą się do realizacji **produkcji podstawowej** (vide uwagi do subkonta 800).

Rejestracja wpływu z hurtowej realizacji produkcji pomocniczej **na zewnątrz** przedsiębiorstwa (obcemu odbiorcy) następuje w przemysłowych cenach zbytu, ustalonych dla danego przedsiębiorstwa lub w cenach ogólnie obowiązujących na podstawie cennika, obejmującego dany rodzaj wytworów (będących dla innych przedsiębiorstw wytworami produkcji podstawowej).

Wpływ z **wewnętrznej** realizacji pomocniczej produkcji (dla własnych kapitalnych robót, działalności pozazakładowej, przypisanie do zwrotu winnym powstania ilościowych niedoborów magazynowych oraz odpisanie wyrobów skradzionych lub zniszczonych na skutek działania losu) rejestrowany jest w **cenach zaliczeniowych**, odpowiadających planowemu kosztowi wytworzenia wyrobów produkcji pomocniczej.

Na ciężar subkonta 810 zapisuje się wartość rozliczonych na subkoncie 864 rabatów, prowizji komisowych itp., o ile obowiązek ich udzielania odbiorcom jest przewidziany w umowie o dostawę i wynika z obowiązujących cenników i przepisów, wartość udzielonych **bonifikat jakościowych** (na podstawie przyjętej reklamacji odbiorcy) oraz — na tejże podstawie, lecz w korespondencji z subkontem 863 — wartość **bonifikat ilościowych**, przy czym ten ostatni zapis ma charakter stornujący częściowo zapisy strony „ma“ i powoduje konieczność dalszych korektur księgowych, o czym mowa będzie poniżej w komentarzu do konta 86 — „Rozliczenie zmniejszenia utargów“.

Saldo subkonta 810, wykazujące wysokość efektywnych wpływów netto z realizacji produkcji pomocniczej przenosi się miesięcznie na dobro subkonta 812 — „Rezultaty realizacji“ — w sposób analogiczny, jak to podano wyżej w uwagach do bliźniaczego subkonta 800.

Subkonto 811 — Komercyjny koszt własny produkcji.

Podana wyżej w uwagach do subkonta 801 definicja pojęcia komercyjnego kosztu własnego produkcji znajdzie swoje **pełne** zastosowanie w odniesieniu do tej części produkcji pomocniczej, która jest realizowana obcym odbiorcom (na zewnątrz), natomiast tylko w **ograniczonym** zakresie dotyczyć będzie realizacji **wewnętrznej**.

Analogicznie do pokrewnego subkonta 801 podział na subkonta szczegółowe będzie tu następujący:

811 — 0 Planowany koszt wytworzenia zrealizowanej produkcji
811 — 1 Odchylenia od planowego kosztu wytworzenia
811 — 2 Planowy koszt zbytu i sprzedaży
811 — 3 Odchylenia od planowego kosztu zbytu i sprzedaży
811 — 4 Podatek obrotowy
811 — 5 Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego.

Planowy koszt wytworzenia zrealizowanej produkcji (811—0)

Subkonto to obciąża się w **momencie realizacji** planowym kosztem wytworzenia zrealizowanych wyrobów, który — zgodnie z uwagami, podanymi w części VIII naszego artykułu — składa się z:

a) odniesionej uprzednio w ciężar odbiorcy wartości wyrobów wg ustalonych **przemysłowych cen zbytu** (W-n 120 — Ma 760 lub 761) oraz
b) pozostawionej w saldzie subkont 760 lub 761 dodatniej lub ujemnej różnicy pomiędzy ceną zbytu a planowym kosztem wytworzenia wyrobów.

Stąd też obciążenie subkonta 811—0 w wypadku, gdy ma miejsce realizacja na zewnątrz, dokonywane jest z równoczesnym uznaniem dwóch subkont, a mianowicie:

a) subkonta 120 wzgl. 122 — wg przemysłowych cen zbytu
b) subkonta 760 wzgl. 761 — różnica pomiędzy cenami zbytu, a planowym kosztem wytworzenia.

Oba te zapisy towarzyszą zapisowi kredytowemu na subkoncie 810, przy czym uznanie subkonta 120 wzgl. 122 (pod a) jest również z tym ostatnim równorzędne co do wysokości.

Uznanie subkonta 760 wzgl. 761 (pod b) zamyka operację, gdy różnica jest ujemna, natomiast gdy jest ona dodatnia, zapis będzie odwrotny (W-n 811, Ma 760 wzgl. 761).

Przy wewnętrznej realizacji wytworów towarowej produkcji pomocniczej w ciężar subkonta 811—0 przenosi się planowy koszt wytworzenia w uznanie subkonta 760 wzgl. 761, przy czym zapis ten jest równorzędny i równoczesny co do wysokości z zapisem na kredyt subkonta 810 (planowy koszt wytworzenia = cenie zaliczeniowej, która stosowana jest przy realizacji wewnętrznej towarowej produkcji pomocniczej).

Odchylenia od planowego kosztu wytworzenia (811-1)

Do tego subkonta mają odpowiednio pełne zastosowanie uwagi, podane do wyżej omówionego bliźniaczego subkonta 801—1.

Planowy koszt zbytu i sprzedaży (811—2)

Subkonto to przejmuje w swój ciężar koszty zbytu i sprzedaży, przypadające na zrealizowaną produkcję pomocniczą wg ustalonych w planie przemysłowo-finansowym kryteriów.

Z uwagi na to, że produkcja pomocnicza nie jest w zasadzie przeznaczona na sprzedaż i realizacja jej występuje tylko sporadycznie — ustalanie w planie przem.-finansowym planowych kosztów zbytu będzie obowiązkowe tylko w tych wypadkach, jeśli sprzedaż tej produkcji — chociaż wyjątkowo — to jednak ma wystąpić (w planowym roku) w znacznych rozmiarach.

Planowanie sprzedaży znacznych ilości wyrobów produkcji wydziałów pomocniczych na zewnątrz i to w kilku kolejnych latach, upoważnia przedsiębiorstwo (za zgodą branżowych władz) do zaklasyfikowania wydziałów produkujących te wyroby do wydziałów podstawowych, a wtedy koszty te nie będą ewidencjonowane na subkoncie 811—2, lecz na subkoncie 801—2.

Poza wyżej podanymi — do subkonta tego mają pełne zastosowanie uwagi, poczynione przy omówieniu bliźniaczego subkonta 801—2 z tym, że w zakresie wewnętrznej realizacji produkcji pomocniczej (towarowej) planowane koszty zbytu i sprzedaży w zasadzie w ogóle nie powinny występować.

Odchylenia od planowego kosztu zbytu i sprzedaży (811—3)

Subkonto to przejmuje w swój ciężar (lub na swoje dobro) odchylenia debetowe (lub kredytowe) od planowego kosztu zbytu i sprzedaży, przypadające na zrealizowaną na zewnątrz pomocniczą produkcję i to w tych wypadkach (zgodnie z uwagami do poprzedniego subkonta), kiedy wskutek planowanego w danym okresie znacznego zbytu tych wyrobów — zaplanowano również koszt ich zbytu i sprzedaży.

W wypadku, gdy w planie przemysłowo-finansowym nie ustalono planowego rozmiaru kosztów zbytu i sprzedaży towarów pomocniczej produkcji, a w trakcie wykonywania planu wystąpi nieprzewidzianie znaczna ich realizacja, a co za tym idzie — powstaną koszty zbytu i sprzedaży w znacznych rozmiarach — subkonto to **ewidencjonować będzie całkowite efektywne** koszty, przypadające z rozliczenia, dokonywanego na koncie 87 w trybie, podanym w uwagach do tego ostatniego konta.

Podatek obrotowy (811—4)

Subkonto to zgodnie z uwagami podanymi do bliźniaczego subkonta 801—4, jest **stałym składnikiem komercyjnego kosztu własnego**, obliczanym od wartości obrotu, zarejestrowanego na subkoncie 810.

Subkonto 811—4 koresponduje po stronie „winien" z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" — klasy 3, w której nakład z tego tytułu jest uprzednio rejestrowany.

Po stronie „ma" — subkonto to koresponduje z subkontem

Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego (811-5), które przejmuje miesięcznie salda wszystkich wyżej wymienionych subkont szczegółowych subkonta 811, celem ich przeniesienia w jednej kwocie, obejmującej efektywny komercyjny koszt własny zrealizowanej produkcji pomocniczej na

subkonto 812 — Rezultaty realizacji

Na tym subkoncie następuje przeciwstawienie komercyjnego kosztu własnego wpływom netto z realizacji tej produkcji i wyprowadzenie rezultatu (strat lub zysków), podlegającego z kolei przeniesieniu (statystycznie w ciągu roku, a memoriałowo przy końcu roku) do poz. 2. konta 09 — „Wyniki" — jako „zysk" (lub strata) z realizacji produkcji pomocniczej".

Realizacja robót i usług (towarowych) (82)

Konto to ewidencjonuje obroty i rezultaty realizacji usług wydziałów podstawowej produkcji dla obcych odbiorców, względnie dla własnych kapitalnych robót oraz dla pozazakładowej działalności przedsiębiorstwa.

Ewidencjonuje ono również obroty i rezultaty realizacji robót montażowych, wykonywanych przez wydziały podstawowe lub pomocnicze dla własnych inwestycji.

Nie wchodzące w zakres pojęcia produkcji towarowej roboty i usługi pomocniczych wydziałów, świadczone dla własnych kapitalnych remontów lub dla działalności pozazakładowej przedsiębiorstwa, ani też dorywcze usługi pomocniczych wydziałów dla obcych odbiorców (np. usługi laboratoryjne etc.) nie są przedmiotem ewidencji tego subkonta, lecz niżej omawianego konta 87 — „Realizacja nietowarowa (wewnętrzna)".

Konto 82 dzieli się na następujące subkonta:
820 — Wpływy z realizacji
821 — Komercyjny koszt własny
822 — Rezultaty realizacji

Subkonto 820 — Wpływy z realizacji

rejestruje w zakresie robót i usług analogiczne zaszłości, jak omówione wyżej pokrewne subkonta 800 i 810, stąd też wszystkie tam podane uwagi mają do niego odpowiednio swoje zastosowanie.

Zgodnie z uwagami w części VII i VIII naszego artykułu wszelkie przewidziane w planie przemysłowo-finansowym roboty i usługi, zarówno towarowe, jak i nietowarowe, posiadające jednostki kalkulacyjne, winny mieć ustalone jednostkowe planowe koszty wytworzenia.

W zakresie produkcji usług towarowych przedsiębiorstwo powinno posiadać — ponadto — ustalone **jednostkowe przemysłowe ceny zbytu**, wg których rejestruje się wpływy z realizacji.

Przy braku jednostek kalkulacyjnych dla robót i usług towarowych (gdy usługi mają różnorodny, złożony charakter) rolę cen zbytu pełni kosztorys, stanowiący podstawę do zawarcia umowy o świadczenie usług, względnie wykonanie robót.

Powyższe stosuje się przy wykonywaniu robót i usług na zlecenie obcego odbiorcy (na zewnątrz), natomiast przy świadczeniu usług dla własnych kapitalnych robót i działalności pozazakładowej lub przy wykonywaniu robót montażowych dla własnych inwestycji — wpływ z realizacji rejestrowany jest wg efektywnego kosztu własnego wytworzenia, skalkulowanego na kontach klasy 6.

Fakturowanie robót i usług wg efektywnego kosztu własnego może mieć również miejsce w stosunku do odbiorcy obcego, o ile umowa z nim przewiduje taki właśnie tryb rozliczeń.

Subkonto 821 — Komercyjny koszt własny

składa się z następujących subkont szczegółowych:
821 — 0 Planowy koszt wytworzenia zrealizow. robót i usług
821 — 1 Odchylenia od planowego kosztu wytworzenia
821 — 2 Koszt zbytu i sprzedaży

821 — 3 W
821 — 4 Podatek obrotowy
821 — 5 Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego.

Wszystkie wyżej wymienione subkonta szczegółowe, pod względem swojego przeznaczenia, typowej korespondencji pomiędzy sobą i z kontami innych klas, nie różnią się od poprzednio omówionych subkont 801 i 811 z tym, że:

a) na subkoncie 821—0 rejestruje się planowy koszt wytworzenia zrealizowanych robót i usług w wypadkach, kiedy robota wzgl. usługa posiada jednostkę kalkulacyjną i planowy jednostkowy koszt wytworzenia, wzgl. gdy całość (złożonych i różnorodnych) usług ujęta jest kosztorysem.

W tych wypadkach odchylenia od planowych cen (od kosztorysu) księguje się na subkoncie 821—1.

W wypadku braku jednostkowych planowych kosztów wytworzenia (lub przy niestosowaniu kosztorysu przy rozliczeniach z odbiorcą usług), subkonto 821—0 obciążane będzie **całkowitym efektywnym kosztem wytworzenia**. Wówczas subkonto 821—1 — „Odchylenia" nie będzie miało zastosowania.

Koszt zbytu i sprzedaży robót i usług, bardzo rzadko występujący, nie będzie przewidywany w planach przem.-finansowych, a zatem na subkoncie 821—2 rejestrowane będą tylko efektywne koszty wynikające z rozliczenia, dokonywanego na koncie 87, w sposób podany w uwagach do tego konta.

Wskutek tego nie projektuje się w ogóle szczegółowego subkonta dla rejestracji odchyleń od planowego kosztu zbytu i sprzedaży robót i usług, gdyż one w ogóle nie wystąpią.

Subkonto 822 — Rezultaty realizacji

pełni w zakresie realizacji robót i usług te same funkcje, co wyżej omówione bliźniacze subkonta 802 i 812.

Do niego stosują się więc odpowiednio wszystkie wyżej podane w komentarzu do tych subkont uwagi z tym, że przy zamknięciu rocznym rezultat realizacji przenoszony jest w postaci zysków lub strat do poz. 3 konta 09 — „Wyniki", jako „Zysk (strata) z realizacji robót i usług towarowych".

Realizacja hurtowa towarów handlowych i tary (83)

Konto to przeznacza się do ewidencji obrotów i rezultatów realizacji towarów handlowych i tary obrotowej, które na etapie zbytu ewidencjonowane są na koncie 78 (vide część VIII naszego artykułu).

Wchodzą tu towary handlowe (również materiały zbędne) oraz tara obrotowa, zakupiona z zewnątrz (obcego pochodzenia) i realizowana jako opakowanie do wyrobów własnych (wartość jej podlega wyodrębnieniu w fakturze).

Obrót i wyniki realizacji towarów handlowych i tary ewidencjonowane będą na następujących subkontach:

830 — Wpływy z realizacji
831 — Komercyjny koszt własny
832 — Rezultaty realizacji

Subkonto 830 — Wpływy z realizacji

rejestruje po stronie „ma" wpływy gotówkowe z realizacji towarów handlowych i tary wg cen ustalonych na poziomie efektywnego kosztu ich nabycia lub wg cen innych, wynikających z umowy z odbiorcą, względnie też wg cen, wynikających z obowiązujących cenników.

Zapis ten dokonywany jest w korespondencji z subkontami 100, 101, 110, 111, względnie w wypadkach równoznacznych z realizacją (vide uwagi we wstępie do niniejszej części artykułu) — z subkontami: 144, 145 i kontami 03, 05, 09 oraz klasy 4 — analogicznie jak wszystkie pokrewne, wyżej omówione subkonta klasy 8.

Po stronie „winien" subkonto to koresponduje z subkontem 864 w zakresie udzielonych rabatów, bonifikat itp. pozycji zmniejszających wpływy oraz z subkontem 832 — „Rezultaty realizacji" — z tytułu miesięcznie przenoszonego salda subkonta 830, wykazującego wpływ netto z realizacji towarów handlowych i tary.

Subkonto 831 — Komercyjny koszt własny składa się z następujących subkont szczegółowych:

831 — 0 Efektywny koszt własny nabycia towarów handlowych i tary
831 — 1 W
831 — 2 Planowy koszt zbytu i sprzedaży
831 — 3 Odchylenia od planowego kosztu zbytu i sprzedaży
831 — 4 Podatek obrotowy
831 — 5 Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego.

Efektywny koszt własny nabycia (831—0)

obejmuje — zgodnie z uwagami podanymi w cz. VIII naszego artykułu (w komentarzu do subkonta 780) — **wartość fakturową nabycia towarów handlowych i tary łącznie z wydatkami na zakup i zaopatrzenie materiałowe lub (o ile w przedsiębiorstwie jest stosowany system ewidencji materiałów w cenie planowej) cenę planową z doliczeniem odnoszących się do niej „odchyleń" od planowych cen na materiały.**

Wartość towarów handlowych i tary wg efektywnego kosztu nabycia zapisuje się po stronie „winien" subkonta 831—0 w momencie realizacji (jest to bowiem zapis towarzyszący zarejestrowaniu wpływu na poprz. omówionym subkoncie 830) z jednoczesnym uznaniem odnośnego subkonta odbiorcy (120, 121, 122), o ile suma faktury odpowiada efektywnemu kosztowi własnemu nabycia towarów.

W wypadku gdy kwota utargowa różni się od efektywnego kosztu własnego nabycia (gdy stosuje się ceny cennikowe lub umowne — niższe lub wyższe od efektywnego własnego kosztu nabycia) — różnice te zapisuje się jednocześnie w ciężar subkonta 831—0, uznając subkonto 781 (gdy ceny są niższe) lub odwrotnie (gdy są wyższe).

Różnice, o których mowa była w poprzednim ustępie, stanowią **planowe straty lub zyski ze sprzedaży towarów handlowych i tary**, które do momentu realizacji pozostawały w saldzie subkont 780 wzgl. 781 (porówn. poprzednią część n. art.)

Zasada wyksięgowywania towarów handlowych i tary z kont materiałowych (klasy 2) wg ustalonego poprzednio efektywnego kosztu własnego nabycia wyklucza powstawanie „odchyleń", tym też tłumaczy się pominięcie w projektowanym schemacie subkonta dla ich rejestracji (831—1 W).

Księgowania na subkontach:

Planowy koszt zbytu i sprzedaży (831—2)

Odchylenia od planowego kosztu zbytu i sprzedaży (831—3)

Podatek obrotowy (831—4)

Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego (831—5)

co do swej istoty merytorycznej, przebiegu i schematu korespondencji, nie różnią się niczym od poprzednio omówionych bliźniaczych subkont z tym zastrzeżeniem, że ustalanie planowych kosztów zbytu i sprzedaży towarów handlowych i tary będzie miało miejsce wyłącznie w tych przedsiębiorstwach, gdzie ta dziedzina zbytu ma znaczny ciężar gatunkowy w działalności handlowej przedsiębiorstwa.

W innych przedsiębiorstwach subkonto 831—2 przejmie efektywny całkowity koszt zbytu i sprzedaży rozgraniczony na koncie 87, a subkonto „odchyleń" (831—3) nie znajdzie w ogóle zastosowania.

Subkonto 832 — Rezultaty realizacji

służy, jak wszystkie pokrewne mu w tej klasie subkonta, do ustalenia miesięcznych i rocznych wyników realizacji towarów handlowych i tary celem ich przeniesienia na konto 09 — „Wyniki" jako „zysk (lub stratę) z realizacji towarów handlowych" (poz. 4).

Zaznacza się, że pozycja 5 konta 09 — „Wyniki" (vide część I naszego artykułu w Nr 9 (15) Rach. Pod. za m-c IX. 1948 r.) pt. „Zyski (lub straty) z operacji tarą" nie koresponduje z omawianym obecnie subkontem 832, lecz przeznaczona jest dla rejestracji wyników z operacji tarą **poza realizacją**, a w szcze-

gólności dla rezultatów z operacji, wymienionych w części III naszego artykułu, w uwagach do subkonta 222 — „Tara“ w ustępie „Ad b“ (vide Rach. Pod. Nr 11 (17) z listopada 1948 r. str. 308 — szpalta 2 u dołu oraz str. 309 — szpalta 1 u góry).

Realizacja hurtowa odpadków (84)

Konto to ewidencjonuje obroty i rezultaty realizacji odpadków.

Wchodzą tu użyteczne odpadki surowcowe (materiałowe), powstające w procesie produkcyjnym oraz użyteczne — z uwagi na możliwość ich przerobu w innym przedsiębiorstwie (np. w postaci złomu) — definitywnie wybrakowane wyroby lub części wyrobów.

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

840 — Wpływy z realizacji
841 — Komercyjny koszt własny
842 — Rezultaty realizacji.

Subkonto 840 — Wpływy z realizacji

rejestruje po stronie „ma“ wyłącznie efektywne wpływy gotówkowe z realizacji odpadków na stronę, w korespondencji z subkontami 100, 101, 110 i 111.

Realizacja wewnętrzna odpadków nie jest przedmiotem ewidencji tego subkonta, albowiem zużycie ich na jakiekolwiek cele wewnątrz przedsiębiorstwa musi poprzedzić ich oprzychodowanie na odpowiednim koncie klasy 2, co warunkuje dalsze rozliczenie tego zużycia w trybie normalnej kalkulacji.

Zgodnie z uwagami poczynionymi w komentarzu do subkonta 554 — „Przeniesienie kosztów braku produkcyjnego“ oraz 600 — „Zużycie materiałów podstawowych“ — ceny, wg których następuje realizacja odpadków, uzależnione są od możliwości realizacyjnych, co z kolei decyduje o szacunkowym owartościowaniu ich w planie przemysłowo-finansowym, w szczególności w tych przedsiębiorstwach, których proces technologiczny pociąga za sobą powstawanie odpadków w dużej ilości.

Mogą to być również ceny wynikające z długofalowych, względnie doraźnych umów, zawartych z odbiorcami w przedmiocie zbytu odpadków.

Nie wykluczone jest również ustalanie cen na odpadki użyteczne w branżowym cenniku hurtowym. Saldo subkonta 840, obejmujące wpływ netto z realizacji odpadków, przenoszone jest miesięcznie na subkonto 842 — „Rezultaty realizacji“.

Subkonto 841 — Komercyjny koszt własny

ewidencjonuje zaszłości na następujących subkontach szczegółowych:

841 — 0 Wartość odpadków wg cen planowych
841 — 1 W
841 — 2 Koszty zbytu i sprzedaży
841 — 3 W
841 — 4 Podatek obrotowy
841 — 5 Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego.

Wartość odpadków wg cen planowych (841—0)

„Ceny planowe“ w odniesieniu do odpadków rozumiane są jako szacunkowe, jednostkowe ceny, przyjęte w planie przemysłowo-finansowym w wysokości uzależnionej od znanych możliwości ich realizacji, względnie użytkowej ich wartości w spożyciu wewnątrz przedsiębiorstwa.

Ustalenie ich w określonej wysokości (stałej) ma znaczenie głównie porządkowe, gdyż pozwoli to bieżąco rejestrować ilościowo i wartościowo obrót odpadkami.

W tej cenie będą one bowiem przychodowane na konta klasy 2 (w uznanie subkonta 554 wzgl. 600, zgodnie z uwagami podanymi w komentarzu do tych subkont w części VI i VII naszego art.), następnie spisywane poprzez konto 26 — „Towary handlowe“ na konto 78 (na etapie zbytu), skąd przedostaną się na omawiane subkonto 841—0.

Użyteczne odpadki materiałowe mogą się przedostać w ciężar subkonta 841—0 również bezpośrednio z subkonta 600, gdy z góry przeznaczone są do realizacji na zewnątrz i nie przewiduje się możliwości ich zużycia wewnętrznego (porównaj uwagi do subkonta 600 klasy 6 w części VII naszego art.). Zapisu tego (z pominięciem etapu zbytu) dokonuje się w momencie realizacji, tj. w momencie uzyskania należności, gdy realizacja ma miejsce bezpośrednio z wydziału produkcyjnego.

Odchylenia od planowych cen odpadków nie mogą występować, wskutek czego nie przewiduje się subkonta dla ich rejestracji.

Koszty zbytu i sprzedaży (841—2)

W odniesieniu do odpadków rozumiane są jako część efektywnych kosztów, przypadająca z rozgraniczenia ogółu kosztów, dokonywanego na koncie 87, w sposób tam bliżej określony.

W przedsiębiorstwach, gdzie ma miejsce znaczny zbyt odpadków — koszty zbytu i sprzedaży mogą być ustalane w planowych normach na jednostkę, a to w celu uwzględnienia tych kosztów w cenie realizacyjnej o ile ustalenie jej wysokości zależy od przedsiębiorstwa.

W każdym jednak razie odchyleń od planowego kosztu zbytu nie ma potrzeby ewidencjonować odrębnie, czym też tłumaczy się pominięcie w schemacie odrębnego subkonta.

Subkonta szczegółowe:

Podatek obrotowy (841—4)

oraz Przeniesienie komercyjnego kosztu (841—5)

w zakresie zaszłości na nich rejestrowanych, przebiegu księgowań i schematu korespodencji nie różnią się niczym od poprzednio omawianych bliźniaczych subkont.

To samo tyczy się

subkonta 842 — Rezultaty realizacji — z tym zastrzeżeniem, że zamyka się ono z kontem wyników (09) również w poz. 4 („straty lub zyski z realizacji towarów handlowych“).

Realizacja we własnej sieci detalicznej (85)

Konto to ewidencjonuje obrót i wynik realizacji towarów, oddanych do sprzedaży za pośrednictwem własnej sieci detalicznej przedsiębiorstwa (sklepów, kiosków).

W zakres towarów sprzedawanych za pośrednictwem własnej sieci detalicznej wchodzą wyłącznie wyroby produkcji towarowej przedsiębiorstwa, a więc zasadniczo półfabrykaty typowe i wyroby gotowe, produkowane przez wydziały podstawowe, wyjątkowo również wyroby wydziałów pomocniczych.

Zgodnie z uwagami podanymi w cz. VIII naszego artykułu, na etapie zbytu wyroby te są ewidencjonowane w klasie 7 na koncie 77, w cenach detalicznych.

Za pośrednictwem własnej sieci detalicznej mogą być również (wyjątkowo) realizowane towary handlowe i tara, a nawet odpadki.

Na etapie zbytu towary handlowe, tara i odpadki ewidencjonowane są na koncie 78 w cenach wg własnego kosztu nabycia (towary handlowe i tara) lub w cenach planowych (odpadki).

Konto 85 składa się z następujących subkont:

850 — Wpływy z realizacji
851 — Komercyjny koszt własny
852 — Rezultaty realizacji.

Subkonto 850 — Wpływy z realizacji —

uznawane jest bieżąco kwotami dziennych utargów sklepowych (wg cen detalicznych) w korespodencji z subkontem 100 — „Kasa“.

Kartoteka analityczna do tego subkonta ze względów, o których mowa będzie niżej w uwagach do subkonta 852, winna umożliwiać rozdział kwot utargowych na rodzaje wpływów wg podziału na: wyroby produkcji podstawowej, pomocniczej, towary handlowe, tarę oraz odpadki.

Da się to osiągnąć przez ustalenie odpowiedniego podziału kolumnowego w sklepowych rejestrach utargowych, które dołączane są do kasowych asygnat przychodowych.

Miesięczna suma wpływów przenoszona jest z zachowaniem tego rozbicia na subkonto 852 — „Rezultaty“.

Subkonto 851 — Komercyjny koszt własny dzieli się na następujące subkonta szczegółowe:

851 — 0 Towary wg planowych kosztów wytworzenia lub wg kosztów własnych nabycia
851 — 1 Odchylenia od planowego kosztu wytworzenia
851 — 2 Planowy koszt zbytu i sprzedaży
851 — 3 Odchylenia od planowego kosztu zbytu i sprzedaży
851 — 4 Podatek obrotowy
851 — 5 Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego.

Towary wg planowych kosztów wytworzenia lub wg kosztów własnych nabycia (851—0).

W momencie realizacji na ciężar tego subkonta zapisuje się:

a) **w odniesieniu do zrealizowanych** przez własną sieć detaliczną wyrobów towarowej produkcji (podstawowej i pomocniczej) —
   1. wartość tych wyrobów wg przemysłowych cen zbytu, w korespondencji z subkontem 770 klasy 7 (porówn. część VIII nasz. art.)
   2. różnicę pomiędzy planowym kosztem wytworzenia tych wyrobów a wartością wyrobów, obliczoną wg obowiązujących przemysłowych cen zbytu, w korespondencji z subkontami 760 lub 761.

   Zapisami tymi (1 i 2) przeniesiona zostaje na subkonto 851—0 wartość zrealizowanych wyrobów wg planowych kosztów wytworzenia, przy czym zauważyć należy, że zapis 2 jest dokonywany w wypadku, gdy przemysłowa cena zbytu jest niższa od planowego kosztu wytworzenia wyrobów i różnica jest debetowa. W wypadku przeciwnym (gdy różnica jest kredytowa) zapis 2 ma przebieg odwrotny (W-n subkonta 760 lub 761 — Ma — subkonto 851—0),

b) **w odniesieniu do zrealizowanych przez własną sieć detaliczną towarów handlowych i tary i odpadków** —
   — wartość towarów handlowych i tary wg efektywnego kosztu nabycia, w korespondencji z subkontami 780 lub 781 klasy 7 lub — w korespondencji z subkontem 780 — wartość zrealizowanych odpadków wg planowych cen.

   Zapisem tym przeniesiony zostaje na subkonto 851—0 efektywny koszt własny nabycia towarów handlowych i tary oraz planowa wartość odpadków.

Podstawą dla dokonania zapisów, wymienionych pod a) i b) jest raport dzienny sklepów, który winien być skonstruowany w taki sposób, ażeby umożliwiał wyodrębnienie w kartotece analitycznej do subkonta 851—0 kwot odnoszących się do poszczególnych rodzai zrealizowanych towarów wg podziału na wyroby produkcji podstawowej, pomocniczej, towary handlowe i tarę oraz odpadki.

Sumy zebrane na subkoncie 851—0 przenoszone są miesięcznie na subkonto 851—5 — „Przeniesienie“.

Odchylenia od planowego kosztu wytworzenia (851—1)

To subkonto przeznaczone jest do rejestrowania odchyleń, odnoszących się do zrealizowanych za pośrednictwem własnej sieci detalicznej **wyrobów produkcji podstawowej i pomocniczej.**

Zapisu na ciężar lub dobro tego subkonta dokonuje się w korespodencji z subkontem 769 — „Przeniesienie odchyleń od planowych kosztów wytworzenia“ klasy 7, w którego saldzie odchylenia te pozostają do momentu realizacji (porównaj uwagi do subkonta 769 w części VIII nasz. art.) .

W zakresie realizacji towarów handlowych, tary i odpadków odchylenia nie występują.

Subkonto 851—1 zamyka się miesięcznie z subkontem 851—5 — „Przeniesienie komercyjnego kosztu własnego“.

Planowy koszt zbytu i sprzedaży (851—2)

Subkonto to przejmuje miesięczne obciążenia z tytułu kosztów zbytu i sprzedaży rozgraniczonych na koncie 87.

Zgodnie z uwagami podanymi w komentarzu do subkonta 771 (vide część VIII nasz. art.) efektywne koszty z tego tytułu rejestrowane są na subkoncie 533 — „Koszty administracyjno-handlowe własnej sieci detalicznej“, skąd — za pośrednictwem subkonta 534 — „Przeniesienie“ — przedostają się na konto 87, aby po przeprowadzeniu tam rozgraniczenia ich w czasie — trafić na subkonto 851—2.

Planowe normy dla kosztów zbytu i sprzedaży we własnej sieci detalicznej winny być ustalane w planach przemysłowo - finansowych wszędzie tam, gdzie przewidywana jest tego rodzaju realizacja, niezależnie od jej rozmiarów i ciężaru gatunkowego w ogólnej sumie obrotów.

Odchylenie od planowego kosztu zbytu i sprzedaży (851—3)

Subkonto to przejmuje w korespondencji z kontem 87 odchylenia pomiędzy efektywnymi a planowymi kosztami, po przeprowadzeniu rozliczenia wg zasad podanych w komentarzu do konta 87.

Subkonta:

Podatek obrotowy (851—4)

oraz **Przeniesienia komerc. kosztu własnego (851—5)** — co do charakteru zaszłości rejestrowanych przy ich pomocy oraz schematu korespondencji nie różnią się niczym od bliźniaczych, poprzednio omówionych subkont.

Subkonto 852 — Rezultaty realizacji.

W związku z tym, że za pośrednictwem własnej sieci detalicznej przedsiębiorstwo może realizować zarówno wyroby produkcji wydziałów podstawowych (zasadniczo), pomocniczych (wyjątkowo), jak i towary handlowe, tarę obrotową i odpadki (również wyjątkowo), które do rachunku wyników wchodzą odrębnymi kwotami jako poszczególne pozycje (od 1 do 4) konta 09 — rezultat realizacji za pośrednictwem własnej sieci detalicznej nie może znaleźć swojego „samodzielnego“ wyrazu na koncie wyników i zostanie przeniesiony do poszczególnych pozycji wynikowych (od 1 do 4) w zależności od tego, jaki typ towarów został zrealizowany.

Podstawę do właściwego rozbicia rezultatów realizacji i przeniesienia ich do wyżej wymienionych szczegółowych pozycji konta 09 winna stanowić właściwie skonstruowana kartoteka analityczna do poprzednio omówionych subkont 850 i 851.

Wyniki realizacji za pośrednictwem własnej sieci detalicznej dołączane są miesięcznie statystycznie, a przy końcu roku księgowo do wyników hurtowej realizacji, jednakże w odrębnych kwotach.

Również w sprawozdaniach z wykonania planu realizacji i komercyjnych kosztów własnych straty lub zyski z realizacji detalicznej wykazywane będą odrębnie.

Jak widać z powyższego, wyodrębnienie ewidencji towarów przeznaczonych do realizacji za pośrednictwem własnej sieci detalicznej (w klasie 7 i 8) i oddzielna rejestracja obrotów i wyników tego typu realizacji (w klasie 8) ma znaczenie porządkowe, ponadto zaś wypływa ze specyfiki tego typu działalności handlowej (inna stopa podatku obrotowego, specyficzny skład kosztów handlowych) — nie ma zaś znaczenia merytorycznego z punktu widzenia wyników działalności gospodarczej przedsiębiorstwa.

Co do schematu korespondencji subkonto 852 nie różni się od analogicznych, poprzednio omówionych subkont.

Rozliczenie zmniejszenia utargów (86)

Konto to służy do bieżącej rejestracji i miesięcznego rozliczenia zaszłości zmniejszenia wpływów utar-

gowych z realizacji wyrobów, towarów handlowych, tary i odpadków.

Zaszłości te wynikają bądź to z ogólnych warunków dostawy, opartych o odnośne przepisy, obowiązujące w tym zakresie, bądź też ze specyficznych umownych warunków, regulujących stosunek pomiędzy producentem a odbiorcami.

Zmniejszające utargi zaszłości, jakkolwiek nie zawsze ich wynikanie jest zależne od przedsiębiorstwa, wpływają zawsze na jego wynik, chyba że branżowe instrukcje przewidują inny tryb postępowania (np. grupowanie pewnych rozchodów w centralach macierzystych lub branżowych).

Konto to dzieli się na następujące subkonta:
860 — Rabaty
861 — Prowizje
862 — Bonifikaty jakościowe
863 — Bonifikaty ilościowe i braki produkcyjne
864 — Przeniesienie rozliczonych zmniejszeń.

Subkonto 860 — Rabaty

Przedsiębiorstwo rozlicza się z odbiorcami w obrocie hurtowym wg ustalonych dla niego **cen zbytu.**

Zgodnie z uwagami podanymi wyżej do subkont: 800, 810, 820, 830 i 840, wg **cen zbytu następuje** na tych subkontach rejestracja wpływów, których suma stanowi obrót brutto.

Ten obrót jest miernikiem wykonania planu realizacji za dany okres obrachunkowy.

Cena zbytu ustalona dla przedsiębiorstwa produkcyjnego (będziemy ją w dalszym ciągu nazywać **przemysłową ceną zbytu)** nie jest równoznaczna z **ceną hurtową,** jaka obowiązuje przedsiębiorstwa handlowe, występujące przeważnie w charakterze odbiorców w stosunku do przedsiębiorstwa wytwarzającego.

Cena hurtowa, ujęta w obowiązujących cennikach, może — w zależności od różnych okoliczności i ustaleń, wynikających z planowo kierowanej polityki — być niższa lub wyższa od przemysłowej ceny zbytu.

W wypadku gdy cena **hurtowa** jest niższa od przemysłowej ceny zbytu, będziemy różnicę tę nazywać **rabatem,** w wypadku zaś przeciwnym będziemy różnicę tę określać mianem **marży.**

Marża nie jest przedmiotem zainteresowań przedsiębiorstwa wytwarzającego, gdyż ma ono obowiązek fakturowania wg przemysłowych cen zbytu, natomiast gdy z odnośnych przepisów wynika obowiązek udzielania odbiorcom **rabatu, to ten ostatni będzie przedmiotem ewidencji subkonta 860.**
W fakturze rabat winien być wydzielany odrębnie.

Zgodnie z uwagami podanymi wyżej (w komentarzu do subkonta 800, odnoszącymi się również do pozostałych w. w. subkont „wpływów z realizacji") **zarejestrowanie rabatu następuje w momencie realizacji zapisem księgowym w ciężar subkonta 860 i na dobro subkont 800, 810, 820, 830, 840, przez co wpływ z realizacji, który na konto bankowe przedsiębiorstwa (do kasy) nastąpił efektywnie w kwocie pomniejszonej o rabat, uzupełnia się do pełnej wysokości brutto zrealizowanej produkcji lub towarów wg przemysłowych cen zbytu.**

Rabaty rozlicza się na poszczególne rodzaje realizacji i wyroby na subkoncie 864 — „Przeniesienie rozliczonych zmniejszeń", na które przenosi się miesięcznie globalną kwotę zrealizowanych w danym miesiącu rabatów, przy czym — o ile z branżowych instrukcji wynika obowiązek ponoszenia ich przez przedsiębiorstwo — to obciążać one będą odpowiednio subkonta: 800, 810, 820, 830 i 840, o ile natomiast pokrywać je ma wg obowiązujących przepisów centrala macierzysta lub branżowa, to z subkonta 864 zostaną one przeniesione w ciężar tej centrali na koncie osobowym w kl. 1.

Subkonto 861 — Prowizje

Pod tym pojęciem rozumiemy wynikające z ogólnych warunków dostawy, względnie ze specyficznych umów, regulujących stosunek pomiędzy przedsiębiorstwem a jego odbiorcą (przeważnie centralą handlową) opłaty za komis towarowy.

Opłaty komisowe winny być w zasadzie księgowane na podstawie faktur komitenta, obejmujących rozliczenie należności z tytułu komisji za pewne okresy czasu (dekada, miesiąc itp.) i regulowanych odrębnie (poza rozliczeniem towarowym).

W tym wypadku nastąpi obciążenie subkonta 861 w uznanie subkonta 123 — „Faktury przychodzące", względnie 144 — „Inne należności i zobowiązania", o ile stosuje się system wzajemnych rozliczeń „na saldo".

Przyjęta do zapłaty prowizja komisowa może dotyczyć wyłącznie **zrealizowanych towarów** (a nie oddanych do dyspozycji komitenta), tj. towarów, za które należność wpłynęła na rachunek przedsiębiorstwa w banku.

Gdy ma miejsce udzielanie prowizji w fakturze towarowej (dla każdej partii oddanego w komis towaru) — tryb postępowania księgowego będzie analogiczny do opisanego w komentarzu do poprzedniego subkonta („rabaty").

Do subkonta 861 stosują się odpowiednio pozostałe uwagi, podane wyżej do subkonta 860.

Prowizje komisowe, jak i omówione poprzednio rabaty należą do zmniejszeń wpływów utargowych, których wynikanie nie jest zależne od przedsiębiorstwa, lecz uwarunkowane obowiązującymi w zakresie zbytu i sprzedaży przepisami, w odróżnieniu od rejestrowanych na

subkoncie 862 — bonifikat jakościowych

udzielanych odbiorcom na skutek ich uzasadnionych reklamacji.

Pod pojęciem bonifikat jakościowych, rejestrowanych na tym subkoncie, rozumieć należy opusty, udzielane odbiorcom wskutek zareklamowania przez nich jakości dostarczonych wyrobów w wypadkach, kiedy **wyroby te nie są zwracane producentowi i stwierdzone defekty nie kwalifikują wyrobów jako brak.**

Wysokość bonifikaty ustalana jest w drodze bezpośredniego porozumienia między producentem i odbiorcą, przy czym może się ona równać sumie kosztów, poniesionych efektywnie przez odbiorcę na poprawienie defektów, względnie różnicy w cenach pomiędzy sortem wyższym a sortem niższym, do którego nastąpiło zakwalifikowanie zakwestionowanych wyrobów.

Księgowanie na subkoncie 862 następuje na podstawie noty obciążeniowej odbiorcy w uznanie jego na subkoncie 123 — „Faktury otrzymane" (gdy następuje reinkaso należności z tego tytułu) lub 144 — „Inne należności i zobowiązania" (gdy następuje przekaz na wyrównanie noty, względnie gdy stosuje się system rozliczenia „na saldo").

Na subkoncie 862 nie rejestruje się zaszłości wynikających z uzasadnionych reklamacji, w których odbiorca stwierdza **brak produkcyjny,** gdyż są one rejestrowane na niżej omawianym subkoncie 863, nie rejestruje się również zapłaconych odbiorcy odszkodowań konwencjonalnych, gdy warunki umowy przewidują wypłatę takowych odbiorcy w wypadku stwierdzenia braków w dostarczonych wyrobach, gdyż rejestrowane są one na subkoncie 831 — „Kary i grzywny" — klasy 3.

Saldo subkonta 862 przenosi się — celem rozliczenia na poszczególne wyroby i rodzaje realizacji — na subkonto 864 — „Przeniesienie".

Subkonto 863 — Bonifikaty ilościowe i braki produkcyjne.

Subkonto to przeznacza się do bieżącej rejestracji „zmniejszeń" wpływów utargowych, które nie tylko zmniejszają efektywny wpływ, lecz stanowią również storno zapisów, dokonanych uprzednio po stronie „ma" wyżej omówionych subkont realizacji 800, 810, 820, 830 i 840 oraz powodują dalszą korekturę zapisów na wszystkich pozostałych szczeblach, w których nastąpiło zarejestrowanie faktów wyprodukowania wyrobów (ukończenia robót i usług) i towarów oraz ich zbytu.

Bonifikaty ilościowej udziela się odbiorcy, uznając jego reklamację, stwierdzającą na podstawie odpowiednich potwierdzonych dokumentów niedobór wyrobów w stosunku do zafakturowanej ilości.

Na podstawie tego dokumentu następuje obciążenie subkonta 863 i uznanie odbiorcy na subkoncie 144 — „Inne należności i zobowiązania" — wartością efektywnie nie dostarczonych wyrobów.

Wartość ta obliczana jest oczywiście wg przemysłowych cen zbytu.

Storno zapisu po stronie „ma" odnośnego subkonta „wpływów z realizacji" (800, 810, 820, 830 lub 840) następuje przez przeniesienie w jego ciężar tej samej kwoty, z jednoczesnym uznaniem subkonta 863.

Równolegle z tym zapisem następuje częściowo zastornowanie następujących uprzednio dokonanych zapisów:

1) zapisu dokonanego w momencie realizacji, dotyczącego przeniesienia obliczonej wg planowego kosztu wytworzenia wartości reklamowanej ilości wyrobów (robót lub usług) na odnośne subkonto szczegółowe „komercyjnego kosztu realizacji" (801—0, 811—0 lub 821—0).

   (**Przebieg zapisu stornującego:**

   a) W-n: 120 wzgl. 122
      Ma: 801—0, 811—0 wzgl. 821—0
      — storno wartości reklamowanej ilości wytworów, obliczonej wg przemysłowych cen zbytu
   b) W-n: 760, 761 wzgl. 762
      Ma: 801—0, 811—0 wzgl. 821—0
      — storno różnicy pomiędzy wartością reklamowanej ilości wyrobów, obliczoną wg planowego kosztu wytworzenia a ich wartością obliczoną wg przemysłowych cen zbytu),

2) zapisu dokonanego w momencie zbytu, dotyczącego przeniesienia obliczonej wg przemysłowych cen zbytu wartości reklamowanej ilości wyrobów (robót lub usług) na odnośne konto odbiorcy (120, 122)

   (**Przebieg zapisu stornującego:**

   W-n: 760, 761 wzgl. 762

   Ma: 120 wzgl. 122

   — storno wartości reklamowanej ilości wytworów, obliczonej wg przem. cen zbytu),

3) zapisu, dokonanego w momencie wybycia wyrobów z magazynu, dotyczącego przeniesienia obliczonej wg planowego kosztu wytworzenia wartości reklamowanej ilości wyrobów z odnośnego subkonta zapasowego (700, 701, 71, 720, 721)

   (**Przebieg zapisu stornującego:**
   W-n: 700, 701, 71, 720 wzgl. 721
   Ma: 760, 761 wzgl. 762
   — storno wartości reklamowanej ilości wytworów, obliczonej wg planowego kosztu wytworzenia).

Wskutek przeprowadzenia wymienionych wyżej stornujących zapisów wartość zafakturowanych odbiorcy, lecz efektywnie nie dostarczonych mu **wyrobów** powraca **na subkonto magazynowe,** z którego niewłaściwie została wyksięgowana.

Uwaga: w przykładach powyższych operowaliśmy symbolami kontowymi, dotyczącymi wytworów (robót i usług) **własnej produkcji przedsiębiorstwa,** co nie oznacza, by bonifikaty ilościowe nie mogły również występować przy realizacji towarów handlowych, a nawet odpadków. Dla tych wypadków rejestracja zaszłości odbywać się będzie odpowiednio na subkontach 830 i 840, 780 i 781 oraz 26.

Natomiast w odniesieniu do **braków produkcyjnych stwierdzonych** i reklamowanych przez odbiorcę, to przykłady powyższe **stosują się wyłącznie do wytworów** (robót i usług) **własnej produkcji** przedsiębiorstwa, **nie tycząc się zbywanych przez przedsiębiorstwo towarów handlowych i odpadków.**

W odniesieniu do braku **produkcyjnego** stwierdzonego **u odbiorcy** postępowanie księgowe będzie analogiczne do wyżej opisanego z tym, że na podstawie uzasadnionej reklamacji odbiorcy nastąpi ponadto zastornowanie wartości wybrakowanych wyrobów z subkont magazynowych (700, 701, 71, 720 wzgl. 721) w ciężar subkonta 553 — „Brak produkcyjny powstały (stwierdzony) u odbiorcy (reklamowany)".

Zgodnie z uwagami, podanymi w części VIII naszego artykułu, księgowanie powyższe ma miejsce, gdy stwierdzony brak ma charakter definitywny. Natomiast kiedy brak kwalifikuje się do naprawy i usunięcie jego defektów jest gospodarczo uzasadnione — zestornowanie wartości wybrakowanej produkcji nie będzie w ciągu roku mieć miejsca (koszty braku zebrane w klasie 5 ograniczą się do kosztów jego poprawienia), jednakże nastąpi to przy końcu roku obrachunkowego, o ile do tego czasu defekty nie zostaną usunięte.

Jak wynika z powyższych uwag, subkonto 863 ma w zespole subkont „zmniejszeń wpływów" do spełnienia specyficzną rolę bieżącego (wstępnego) rejestrowania zaszłości, które zasadniczo (następnie) są rejestrowane jako storno księgowań, dokonanych poprzednio na odnośnych kontach zapasów, zbytu i realizacji.

Subkonto to, w odróżnieniu od trzech poprzednio omówionych, nie zamyka się miesięcznie z subkontem 864 „Przeniesienie", lecz salduje się bieżącymi zapisami z subkontami 800, 810 lub 820 („wpływów z realizacji").

Podkreślona przez nas okoliczność stornującego charakteru zapisów dokonywanych na tym subkoncie wynika z podstawowego, podniesionego przez nas w komentarzu do klas 5, 6 i 7 **postulatu wyłączania braków produkcyjnych ze sprawozdań z wykonania planów produkcji i planów realizacji.**

Bonifikata ilościowa powoduje również **korektę** in minus **wykonania planu realizacji nie powodując zmiany** w sprawozdaniu z wykonania **planu produkcji,** o ile ilość towarów nie dostarczona odbiorcy pozostała istotnie na składzie przedsiębiorstwa i tylko przez pomyłkę ekspedycji nie została wysłana, względnie — o ile wysłano ją i stwierdzono dokumentarnie jej zaginięcie w drodze.

W wypadku gdy wyroby wysłane odbiorcy, lecz przez niego efektywnie nie otrzymane, nie zaginęły w drodze (brak jest dokumentów, które by tę okoliczność obiektywnie stwierdzały) i równocześnie na składzie producenta nie stwierdzono nadwyżki wyrobów ponad książkowy ich stan (nadwyżki w ilości równej tej, która brakuje w porównaniu z wystawioną fakturą) — ilość tę traktuje się jako niedobór magazynowy i w przypadku gdy nie przypisano jej wartości do zwrotu winnym — podlega ona zestornowaniu z subkonta magazynowego (700 itp.) w ciężar subkonta 620 — „Wykonanie planu fabrycznych kosztów wytworzenia", **co jest równoznaczne z wyłączeniem tej ilości** z wykonania przez przedsiębiorstwo **planu produkcji towarowej.**

Subkonto 864 — Przeniesienie rozliczonych zmniejszeń zbiera w końcu miesiąca salda subkont 860, 861 i 862 (oprócz 863 — o czym mowa była wyżej) po to, by po rozliczeniu zmniejszeń na poszczególne rodzaje realizacji i wyroby przenieść odpowiednie kwoty na odnośne subkonta „Wpływów z realizacji" (800, 810, 820, 830, 840), gdy rabaty, prowizje i bonifikaty obciążają przedsiębiorstwo, lub na konto centrali w klasie 1, gdy obowiązek ich ponoszenia ma centrala branżowa lub macierzysta i przedsiębiorstwo na jej rachunek udziela rabatu odbiorcom w fakturze towarowej.

Rozgraniczanie kosztów zbytu i sprzedaży (87)

Konto to przejmuje w jednej sumie efektywne koszty zbytu i sprzedaży, ujęte na koncie 53 i przeniesione stamtąd przy pomocy subkonta 534 „Przeniesienie kosztów zbytu i sprzedaży".

Przy pomocy konta 87 — efektywnie poniesione za dany okres koszty zbytu i sprzedaży podlegają rozgraniczeniu zgodnie z branżowymi instrukcjami kalkulacyjnymi na:

1) poszczególne rodzaje realizacji hurtowej (wyroby produkcji podstawowej, pomocniczej, towary han-

dlowe, ewentualnie również na roboty i usługi oraz odpadki)

2) właściwe okresy obrachunkowe.

Rozgraniczenie ad 1) odbywać się może proporcjonalnie do wartości efektywnego kosztu wytworzenia zrealizowanych wytworów lub według innych kryteriów, założonych w branżowych instrukcjach kalkulacyjnych.

Rozgraniczeniu na właściwe okresy obrachunkowe (ad 2) ulegać może w zasadzie jeden tylko element kosztów zbytu i sprzedaży, a mianowicie — ewidencjonowane na subkoncie 531 koszty składowania gotowej produkcji i półfabrykatów, które mogą być aktywowane międzyokresowo w proporcji do wartości pozostałych na składzie gotowych wyrobów i półfabrykatów (do salda subkont 700, 701).

O ile branżowa instrukcja kalkulacyjna przewiduje taki tryb postępowania (a jest to wskazane ze względu na konieczność prawidłowego wyprowadzania wyników) natenczas następuje przeniesienie pozostającej na następny okres obrachunkowy części kosztów składowania na konto 19 — skto: „Koszty składowania gotowej produkcji — do rozliczenia przy realizacji".

Na początku następnego okresu zapis ten podlega zestornowaniu księgowaniem odwrotnym (W-n 87, Ma 19).

Koszty zbytu i sprzedaży dotyczące realizacji we własnej sieci detalicznej są ewidencjonowane odrębnie w klasie 5 (na subkoncie 533) i ponieważ obejmują m. in. koszty składowania towarów w sklepie, mogą również częściowo być aktywowane w podobny sposób, w proporcji do wartości towarów pozostałych w sklepie na koniec miesiąca.

Szczegółowe wytyczne co do sposobu przeprowadzenia tego rozgraniczenia zawierać winny branżowe instrukcje.

Konto 87 zamyka się bez salda, gdyż kwoty — odpowiednio rozdzielone — przechodzą w skład komercyjnego kosztu własnego (w planowej wysokości — w ciężar subkont szczegółowych: 801—2, 811—2, 831—2, 851—2; w efektywnej wysokości — w ciężar subkont szczegółowych 821—2 i 841—2; w wysokości odchyleń od planowego kosztu — w ciężar lub na dobro subkont szczegółowych 801—3, 811—3, 831—3 i 851—3) lub przeznaczone są do rozgraniczenia w następnych okresach obrachunkowych (w ciężar konta 19).

Realizacja nietowarowa (wewnętrzna) (88)

Konto to ewidencjonuje obroty wewnętrznej realizacji nietowarowej produkcji pomocniczych wydziałów przedsiębiorstwa na rzecz wszelkiego rodzaju wewnętrznych potrzeb tego przedsiębiorstwa.

Wchodzą tu posiadające ustalone jednostki kalkulacyjne nietypowe półfabrykaty, gotowe wyroby, roboty i usługi, wykonywane przez wydziały pomocnicze, które na etapie zbytu ewidencjonowane są na kontach 72 i 73.

Zgodnie z uwagami do tych kont, podanymi w części VIII naszego artykułu, produkcja półfabrykatów, wyrobów gotowych, robót i usług wydziałów pomocniczych winna być przewidywana w planach przemysłowo-finansowych, w których ustalane są również ceny zaliczeniowe na tę produkcję, odpowiadające planowym kosztom ich wytworzenia.

Wg tych cen odbywają się bieżące księgowania wartości tej produkcji w zużyciu wewnętrznym, podczas gdy rozliczenie odchyleń od planowych kosztów wytworzenia nietowarowej produkcji ma miejsce jednorazowo w miesiącu, proporcjonalnie do wartości produkcji, obliczonej wg cen zaliczeniowych. Odchylenia, po rozdzieleniu, przechodzą na te same stanowiska kosztów, które są konsumentami produkcji wydziałów pomocniczych.

Z tych względów obroty nietowarowej (wewnętrznej) realizacji nie mogą powodować ani strat ani zysków w gospodarce przedsiębiorstwa, stąd niżej omawiane subkonta zamykają się bez rezultatu i nie korespondują z kontem 09 — „Wyniki".

— Realizacja nietowarowa (wewnętrzna) rejestrowana jest przy pomocy następujących subkont:

880 Rozliczenie wg cen zaliczeniowych
 880—0 półfabrykatów i wyrobów gotowych
 880—1 robót i usług
881 Rozliczenie odchyleń od planowego kosztu wytworzenia
 881—0 półfabrykatów i wyrobów gotowych
 881—1 robót i usług

Subkonto 880 — Rozliczenie wg cen zaliczeniowych przejmuje bieżąco w swój ciężar wartość wydanych ze składu półfabrykatów i wyrobów gotowych (z subkont 720 i 721 klasy 7), ukończonych oraz robót i usług (z konta 73 kl 7), świadczonych na wewnętrzne potrzeby przedsiębiorstwa.

Uznanie subkont 880—0 oraz 880—1 następuje jednocześnie w ciężar tych kont i subkont, które przejmują i konsumują wyroby, roboty i usługi pomocniczych wydziałów przedsiębiorstwa (05 — „Kapit. remonty", kl. 4 — konta kosztów działalności pozazakładowej, klasy 5 i 6 — stanowiska kosztów wydziałowych, ogólnozakładowych oraz konta kalkulacji kosztów).

Obrót ten rejestrowany jest w cenach zaliczeniowych. Zgodnie z uwagami podanymi w części VIII nasz. art. subkonto to nie rejestruje wyrobów produkcji pomocniczej, ani robót i usług produkowanych sporadycznie, nie przewidzianych w planie, a więc tych wyrobów, robót i usług, które nie posiadają cen zaliczeniowych i które są kalkulowane i rozliczane indywidualnie w klasie 6 wg miejsc konsumcji, na podstawie ustalonych kluczy podziałowych.

Oba wyżej wymienione subkonta szczegółowe zamykają się bez salda.

Subkonto 881 — Rozliczenie odchyleń od planowego kosztu wytworzenia

przejmuje miesięcznie w swój ciężar odchylenia, w korespondencji z subkontami 750, 751 wzgl. 752 („Odchylenia od planowych cen wytworzenia produkcji nietowarowej"), celem ich rozliczenia na poszczególne konta, proporcjonalnie do wartości zaliczeniowej wyrobów, robót i usług pomocniczych wydziałów.

Zgodnie z uwagami podanymi do konta 75 w części VIII naszego artykułu, stosowanie cen zaliczeniowych, a w konsekwencji operowanie odchyleniami od nich, oprócz tego, że pozwala kontrolować wykonanie planu kosztów produkcji nietowarowej, ma przede wszystkim znaczenie porządkowe, ułatwiające technikę księgowań przez umożliwienie zaliczania wyrobów i usług nietowarowych w obrocie wewnętrznym bez potrzeby odczekiwania na skalkulowanie ich efektywnego kosztu.

Oba szczegółowe, wyżej wymienione subkonta zamykają się miesięcznie bez salda. (d. c. n.)

Każdy księgowy winien opracować harmonogram swych prac na miesiące **grudzień, styczeń i luty.**

BOLESŁAW MIELCZAREK (Warszawa)

Kontrola towarów w spółdzielniach spożywców i jej aspekt historyczny

Jednocześnie z wprowadzeniem w 1949 r. jednolitego planu kont w spółdzielniach spożywców dokonana została poważna zmiana w stosowanym do 1948 r. sposobie kontroli towarów w tych spółdzielniach. Zmiana ta polegała na wprowadzeniu do księgowości marży zarobkowej na towarach, która dotychczas nie była księgowana, lecz wynikała jedynie z porównania obrotów figurujących na rachunku towarów i w książce lub książkach sklepowych. Nieksięgowanie marży (zwanej dawniej kalkulacją) powodowało powstanie różnic, których wyjaśnienie następowało przez uzgadnianie zapisów zamieszczonych w niektórych rubrykach książek sklepowych z zapisami dokonanymi na rachunku towarów. W miarę zwiększania się ilości sklepów uzgodnienie to stawało się coraz trudniejsze i skomplikowane, stawało się sztuką, która z biegiem czasu została zarzucona, jako nie przynosząca konkretnych rezultatów. Przy tym sposobie księgowania była rzeczą niemożliwą kontrola rachunkowa cen towarów w obrocie wewnętrznym (przesyłki towarów z magazynu do sklepów) oraz istniały trudności w sporządzaniu bilansów okresowych.

Wprowadzenie marży zarobkowej do księgowości, tj. jej księgowanie na kontach bilansowych, usunęło te trudności w sposób zasadniczy. Rozbieżności w zapisach między podstawowymi kontami zakupu i sprzedaży towarów (dawnym rachunkiem towarów) a kontami szczegółowymi sklepów (dawnymi książkami sklepowymi) przestały istnieć. Zapisy na obydwu rodzajach kont muszą być bezwzględnie zgodne, przez co został spełniony jeden z warunków prawidłowej księgowości, ponadto zostały usunięte i pozostałe trudności, o których była poprzednio mowa. Rzecz zrozumiała, że i dawny rachunek towarów zmienił również częściowo swój charakter, gdyż przychód i rozchód towarów odbywa się tutaj po cenach sprzedażnych. Zagadnieniom zmian, jakie nastąpiły w tym zakresie poświęcony był artykuł pt. „Reorganizacja księgowości w spółdzielniach spożywców" (mies. Rachunkowość-Podatki Nr 4 — kwiecień 1949 r.) w którym w sposób dialektyczny przeprowadzona została krytyka dotychczasowego systemu i konieczność zastosowania nowych metod kontroli towarów, odpowiednich dla rozwijających się wielosklepowych przedsiębiorstw handlu uspołecznionego.

Stare czy nowe wzory

Omówiona powyżej w wielkim skrócie wprowadzona w spółdzielniach spożywców metoda kontroli obrotu towarowego jest niewątpliwie oparta na nowych zasadach w porównaniu do zasad — jeśli tak można się wyrazić — księgowości ortodoksyjnej. Była ona przedmiotem szeregu dyskusji, w których również zagadnienie rodowodu było poruszane. Ostatnio mamy do zanotowania rtykuł kol. J. Gajdy pt. „Kontrola towarów w sklepach spółdzielczych" zamieszczony w mies. Rachunkowość-Podatki nr 6, czerwiec 1949 r. Autor tego artykułu omawiając kontrolę towarów w spółdzielniach spożywców pisze:

„W nowo zaleconym spółdzielniom spożywców sposobie centrala „Społem"nawiązała do księgowań, stosowanych przez kilkanaście lat w małopolskich składnicach kółek rolniczych, a dokładniej jeszcze do sposobów używanych w spółdzielniach ukraińskich."

W dalszym ciągu artykułu kol. Gajda podaje jako źródła drukowane, na których opiera się księgowanie towarów w tych spółdzielniach, następujące podręczniki (przytaczam w pełnym brzmieniu):

1) „Podręcznik do rachunkowości składnic i rejestrowanych sklepów K. R. Cz. I. Ogólne zasady księgowania" opracował dr Jan Dębski przy współudziale dra A. Zająca. Kraków 1922. Nakł. Zw. Rew. Stow. Spółdz. Kółek Rolniczych.

2) B. Mielczarek „Księgowanie obrotu towarowego w spółdzielniach spożywców" Wyd. C.S.S. „Społem", Warszawa 1948 r.

Na wstępie należy stwierdzić, że zarówno cytowane powyżej zdanie o nawiązaniu do starych wzorów, jak i podręcznik Dębskiego i Zająca z zagadnieniem aktualnie stosowanej kontroli towarów nie mają nic wspólnego. W zestawieniu z broszurą „Księgowanie obrotu towarowego w spółdzielniach spożywców", omawiającą zasady nowej metody, powstaje sugestia, że metoda ta nie wnosi nic nowego, że jest powtórzeniem dawniej już znanych wzorów. Jak jest naprawdę?

Kontrola towarów w składnicach kółek rolniczych

Kontrola towarów w składnicach kółek rolniczych opierała się na prowadzeniu podstawowych rachunków — rachunku towarów i rachunku sklepów (filii) — oraz na paru innych rachunkach (kosztów towarowych, opustów hurtowych i skont, towarowych strat i zysków), które w interesującej nas sprawie nie posiadają istotnego znaczenia.

Rachunek towarów prowadzony był w ten sposób, że obciążany był wartością fakturową towarów, uznawany zaś wartością towarów po cenach sprzedażnych. Rachunek towarów oddawał rachunkowi sklepu lub filii towary po cenach sprzedażnych, z których te detaliczne punkty sprzedaży w tych samych cenach się wyliczały. Z podręcznika Dębskiego i Zająca przytaczam w całości b. charakterystyczną zasadę: „R-k T(owarów) nigdy uznanym nie będzie gotówką lub kredytem za sprzedany towar, ponieważ wszelki otrzymany towar oddaje Rkowi S(klepu) lub F(ilii), które mu się z niego z końcem okresu wyliczają. „Na rachunku towarów powstawała więc różnica między ceną fakturową a ceną sprzedażną (kalkulacja), która przy zamknięciu rocznym była odpowiednio wyksięgowana. Takie elementy obrotu towarowego jak zwyżki i zniżki cen księgowane były na rachunku towarowych strat i zysków, które trafiały stąd na r-k towarów pod postacią salda. Ostatecznie rachunek towarów, po wyeliminowaniu kalkulacji z remanentu końcowego i przeniesieniu kosztów sprowadzenia towarów, przy zamknięciu przekazywał do bilansu remanenty po cenach własnych, nadwyżkę zaś brutto na towarach do rachunku strat i zysków. W całym podręczniku Dębskiego i Zająca nie ma żadnej wzmianki o księgowaniu na jakimś wyodrębnionym rachunku różnicy kalkulacyjnej (marży), tego bardzo istotnego elementu obecnej księgowości spółdzielni spożywców. Sam rachunek towarów, z wartością fakturową towarów po stronie debetowej i wartością sprzedażną po stronie kredytowej był w swej strukturze najzupełniej odmienny tak od rachunku towarów, do niedawna stosowanego w spółdzielniach (debet — wartość fakturowa, kredyt — wartość sprzedanych rzeczywiście towarów), jak i od obecnych kont towarowych (debet i kredyt według wartości sprzedażnej towarów). Rachunek towarów w składnicach kółek rolniczych był niekonsekwentnym rezultatem połączenia dwóch metod kontroli towarów. Przytaczanie podręcznika Dębskiego i Zająca jako podręcznika, według którego ma być prowadzona obecnie księgowość towarowa spółdzielni spożywców, jest bardzo wymowne.

Do czego nawiązano?

Z porównania metody kontroli towarów w spółdzielniach spożywców, zamieszczonego na wstępie, i sposobu kontroli towarów w składnicach kółek rolniczych wy-

nika, że opinia kol. Gajdy o nawiązaniu do starych wzorów jest zupełnie błędna. Przy okazji można dodać, że sposób kontroli towarów w składnicach kółek rolniczych był zbyt skomplikowany, by nadawał się do zastosowania w spółdzielniach kilkunasto- czy kilkudziesięciosklepowych. Ponadto dawny sposób nie posiadał tych możliwości w zakresie usprawnienia księgowości, jakie powstały w związku z wprowadzeniem marży do księgowości. Pochodzenie nowej metody księgowania towarów jest na ogół wiadome i szukanie rodowodu stanowi przysłowiowe wyłamywanie otwartych drzwi. Piszący niniejsze uwagi w broszurze „Księgowanie obrotu towarowego" na str. 7 lojalnie podał: „Zasady księgowania z zastosowaniem marży zarobkowej ustalone zostały przez Romualda Śmigielskiego w artykule pt. „Spółdzielcza metoda księgowania obrotu towarowego", dwutygodnik „Społem" nr 19 - 21 z dnia 1/11 1947 r. Konto marży nazwane zostało przez autora „Rachunkiem kalkulacji".

Według zasad podanych w tym artykule nowy sposób kontroli towarów wprowadzony został doświadczalnie w 1946 r. przy współudziale b. Związku Rewizyjnego Spółdzielni R.P. w szeregu największych spółdzielni spożywców. Po dwudniowym zjeździe głównych księgowych największych spółdzielni spożywców w Polsce, który o nowej metodzie wypowiedział się pozytywnie, w roku następnym wprowadziło ją samorzutnie szereg spółdzielni. W 1948 r. księgowość z zastosowaniem „rachunku kalkulacji" prowadziły spółdzielnie: P.S.S. w Łodzi, S.S. Warszawa-Praga-Północ, S.S. Warszawa-Zachód, S.S. Warszawa-Północ, Białostocka Spółdzielnia Spożywców, S.S. Pocztowiec (ogólnokrajowa), S.S. w Zawierciu, Okręgowa Spółdz. Spoż. w Płocku i inne. W spółdzielniach tych stwierdzona została przydatność tej metody w praktyce i w wyniku uzyskanych doświadczeń, po szczegółowym rozpracowaniu, wniesieniu pewnych istotnych zmian, stworzeniu odpowiedniego systemu kont i przystosowaniu do wymagań jednolitego planu kont, metoda ta została zastosowana w 1949 r. w spółdzielniach spożywców. Jeżeli więc ma być mowa o „nawiązaniu", to nawiązano do zupełnie innych i niezbyt odległych wzorów i praktyki.

Z PRAKTYKI · DLA PRAKTYKI

Trochę prawideł statystyki

Nawiązując do artykułu, który publikowaliśmy w wyjątkach w wrześniowym numerze „Rachunkowości — Podatków", podajemy kilka naszych uwag na temat statystyki.

Statystyka jest jednym z najważniejszych instrumentów orientacyjnych i kontrolnych gospodarki planowej. Żeby jednak tę ważną rolę mogła spełnić, musi spoczywać w rękach pracowników doświadczonych i odpowiedzialnych, którzy należycie doceniają znaczenie cyfr — potrafią je badać i krytycznie oceniać.

Księgowość stanowi bogate źródło cyfr dla obliczeń i zestawień statystycznych. Pracownicy działów rachunkowości przedsiębiorstw stoją dziś wobec rozszerzonego zakresu zadań. Nie wystarczy już sama znajomość zasad księgowania. Trzeba umieć nie tylko zaksięgować cyfry, lecz ocenić je krytycznie i zużytkować należycie w pracach statystycznych. Do tego celu niezbędna jest znajomość prawideł, które rządzą statystyką.

Wyrazem wagi jaką przywiązuje nasze Państwo do statystyki mogą być nie tylko wymogi GUS i organów nadrzędnych przedsiębiorstw odnośnie do sprawozdań statystycznych, lecz i fakt utworzenia w stolicy wyższej uczelni — Szkoły Głównej Planowania i Statystyki.

Materiał cyfrowy dostarczony przez poszczególne jednostki organizacyjne uzyskuje dla celów planowania gospodarczego wartość dopiero wtedy, gdy z chaosu cyfr — przez nadanie im pewnej struktury — dadzą się wyprowadzić **cyfry reprezentatywne.**

Reprezentantami mogą być np. różne średnie. Każda średnia może jednak być czystą matematyczną abstrakcją, gdy wyliczymy ją z niewłaściwie wybranych cyfr. I tak np.: średnia obliczona z cyfr nie skupiających się koło żadnej tendencji, będzie tylko abstrakcją matematyczną.

Stąd też pierwszym krokiem we wszelkich pracach statystycznych jest stwierdzenie, czy posiadany materiał cyfrowy jest jednolity i czy cyfry skupiają się koło pewnej tendencji. W tym celu przed przystąpieniem do obliczenia cyfry reprezentatywnej posiadany materiał cyfrowy musi być najpierw zorganizowany (przygotowany według prawideł statystycznych). Zorganizować materiał statystyczny to znaczy wybrać cyfry właściwe, uszeregować je, a następnie traktować jednolicie. Jednolitość traktowania polega na tym, że wszystkie cyfry szeregu muszą być brane za podstawę obliczenia w równym stopniu. Jeżeli np. pierwszą cyfrę szeregu bierze się jeden raz, to wszystkie pozostałe cyfry wolno tylko jeden raz uwzględnić w obliczeniu.

O wartości wyniku decyduje więc m. in.:
- właściwy wybór cyfr,
- jednakowe ich traktowanie,
- właściwy wybór metody (wzoru) obliczenia.

Twierdzenie to udowodnić można na wielu przykładach. Podajemy poniżej przykład obliczenia średniego (przeciętnego) stanu magazynu.

Jeżeli interesują nas przeciętne stany magazynu poszczególnych okresów: miesięcy, kwartałów czy lat, wówczas posługujemy się przy obliczeniu oczywiście cyframi, które znamy. Chcąc obliczyć przeciętny stan magazynu np. w styczniu, mając do dyspozycji tylko dwie znane cyfry, tj. stan początkowy (z 1 stycznia) i końcowy (z 31 stycznia), postępujemy w sposób następujący:

stan oczątkowy (s. po.) + stan końcowy (s. ko.) dzielimy przez 2 według wzoru:

$$\text{przeciętny stan miesiąca} = \frac{\text{s. po.} + \text{s. ko.}}{2}$$

Jeżeli w ten sposób postępujemy co miesiąc, wówczas z końcem kwartału znamy nie tylko stany początkowe i końcowe, lecz i przeciętne z każdego miesiąca.

Jak należy obliczyć przeciętny stan kwartału? Którymi cyframi należy się posłużyć, przeciętnymi z poszczególnych miesięcy, czy stanami początkowymi i końcowymi? Który z wzorów zastosować? Odpowiedź znajdziemy na podstawie przykładów.

Przykład I

Znane nam cyfry układamy w szereg:

A. 1) stan początkowy stycznia 4
2) „ końcowy stycznia 0
3) „ początkowy lutego 0
4) „ końcowy lutego 0
5) „ początkowy marca 0
6) „ końcowy marca 4

Obliczone co miesiąca przeciętne stany magazynu wynoszą (według wzoru: $\frac{\text{s. po.} + \text{s. ko.}}{2}$)

za styczeń $\frac{4+0}{2} = 2$

za luty $\frac{0+0}{2} = 0$

za marzec $\frac{0+4}{2} = 2$

i tworzą szereg: 1) 2
2) 0
3) 2

B. Jeżeli natomiast oderwiemy się od cyfr, które służyły nam za podstawę obliczenia średnich miesięcznych, a uwzględnimy tylko stan początkowy stycznia i stany końcowe wszystkich trzech miesięcy, otrzymamy następujący czterocyfrowy szereg:
1) stan początkowy stycznia 4
2) „ końcowy stycznia 0
3) „ „ lutego 0
4) „ „ marca 4

Mając przygotowane szeregi przystępujemy do dalszych obliczeń.

Przeciętny stan I kwartału z przeciętnych stanów (prz. s.) poszczególnych miesięcy obliczony **według wzoru A.**

$$\frac{\text{prz. s. I} + \text{prz. s. II} + \text{prz. s. III}}{3} = \frac{2+0+2}{3} = \frac{4}{3} = 1^1/_3$$

Przeciętny stan I kwartału obliczony ze stanu początkowego (s. po.) stycznia i stanów końcowych (s. ko.) poszczególnych miesięcy **według wzoru B.**

$$\frac{\text{s. po. I} + \text{s. ko. I} + \text{s. ko. II} + \text{s. ko. III}}{4} = \frac{4+0+0+4}{4} = \frac{8}{4} = 2$$

Widzimy, że przy pierwszym sposobie obliczenia uzyskaliśmy wynik 1⅓, przy drugim 2. Który z tych wyników jest właściwy i czy na innych przykładach dojdziemy także do rozbieżności?

Przykład II.

Bierzemy pod uwagę inny układ stanów magazynu, wykazujący następujące cyfry ułożone w szereg:

A. 1) stan początkowy stycznia 0
2) „ końcowy stycznia 4
3) „ początkowy lutego 4
4) „ końcowy lutego 4
5) „ początkowy marca 4
6) „ końcowy marca 0

Obliczone przeciętne stany poszczególnych miesięcy dadzą nam szereg:

1) 2 (za styczeń $\frac{0+4}{2}$)

2) 0 (za luty $\frac{4+4}{2}$)

3) 2 (za marzec $\frac{4+0}{2}$)

B. Uwzględniając tylko cyfry stanu początkowego stycznia i stanów końcowych wszystkich trzech miesięcy otrzymamy szereg:
1) stan początkowy stycznia 0
2) „ końcowy stycznia 4
3) „ końcowy lutego 4
4) „ końcowy marca 0

Obliczamy obecnie przeciętny stan kwartału dla drugiego przykładu.

Przeciętny stan I kwartału według wzoru A.

$$\frac{\text{prz. s. I} + \text{prz. s. II} + \text{prz. s. III}}{3} = \frac{2+4+2}{3} = \frac{8}{3} = 2^2/_3$$

według wzoru B.

$$\frac{\text{s. po. I} + \text{s. ko. I} + \text{s. ko. II} + \text{s. ko, III}}{4} = \frac{0+4+4+0}{4} = \frac{8}{4} = 2$$

I na tym przykładzie otrzymaliśmy dwa różne wyniki. Podane cyfry w przykładzie drugim różnią się od cyfr przykładu pierwszego tylko tym, że stany poszczególnych miesięcy są inne, ale sumy kwartału są identyczne, wynoszą w obu wypadkach 8. Skoro cyfra kwartału jest identyczna w obu przypadkach to i przeciętny stan zapasu kwartału winien być identyczny.

Jeżeli porównamy wyniki z pierwszego przykładu, tj. cyfry 1⅓ i 2 z wynikami z drugiego przykładu 2⅔ i 2 to stwiedzimy, że tylko cyfra 2 może być właściwa, skoro wypada w obu obliczeniach. To stwierdzenie daje nam odpowiedź, które cyfry winny być brane za podstawę obliczenia przeciętnego stanu magazynu za okres kwartału. Cyframi tymi są:

stan początkowy stycznia plus
stany końcowe stycznia, lutego i marca.

Właściwym wzorem do obliczenia przeciętnego stanu kwartału jest więc wzór B.

$$\frac{\text{s. po. I} + \text{s. ko. I} + \text{s. ko. II} + \text{s. ko, III}}{4}$$

Nie jest kwestią przypadku, że te a nie inne cyfry winny być brane pod uwagę przy powyższym obliczeniu. Przy posłużeniu się cyframi przeciętnych stanów miesięcznych popełnia się bowiem nieprawidłowość, godzącą w jedną z zasad obliczeń statystycznych. Jest to zasada, że materiał statystyczny (cyfry służące za podstawę obliczeń) musi być jednakowo (jednolicie) uwzględniany.

Przy obliczeniu przeciętnego stanu kwartalnego z przeciętnych stanów miesięcznych nie wszystkie cyfry szeregu są traktowane jednakowo (jednolicie). Jeżeli rzucimy okiem na szeregi „A“ cyfr obu przykładów, to zauważymy, że stany końcowe stycznia i lutego brane były w obliczeniu dwukrotnie (podwójnie, tj. jako stany: początkowy i końcowy), podczas gdy pierwsza i ostatnia cyfra szeregu została uwzględniona tylko po jednym razie. Tu więc tkwi przyczyna nieprawidłowości metody „A“.

Dla uzupełnienia jeszcze dodać trzeba, że również nie jest obojętna sprawa długości szeregu cyfr, które służą za podstawę obliczeń. Im krótszy szereg, tym ścisłość wyniku mniejsza. (Nie należy z tego wnosić, że wobec tego cyfry szeregów „A“ winny były dać ściślejszy wynik, bowiem w szeregu „A“ nie ma faktycznie większej ilości cyfr, lecz mniejsza, bo mamy tylko trzy cyfry, choć za podstawę wzięto sześć cyfr w wyniku błędnego rozumowania, uwzględniając pewne cyfry dwukrotnie).

Również nie bez znaczenia jest wysokość cyfr, które uwzględnia się w obliczeniach. Jeżeli cyfry szeregu wykazują duże różnice (skoki), tj. nie skupiają się koło jakiejś tendencji, wówczas wynik będzie problematyczny. Natomiast przy szeregu długim i jednolitym, skupiającym się, otrzymuje się wynik o pełnej wartości.

Dla przykładu:

Mamy obliczyć średni roczny stan magazynu. Stan początkowy stycznia i stany końcowe poszczególnych miesięcy wynosiły:

4, 4, 4, 2, 2, 3, 3, 4, 3, 4, 4, 8, 4.

Cyfry te układamy w szereg dla stwierdzenia, czy skupiają się koło jakiejś tendencji. Uporządkowane cyfry powyższe dają szereg:

2, 2, 3, 3, 3, 4, 4, 4. 4, 4, 4, 4, 8.

Widzimy z powyższego uszeregowania, że cyfry stanów poszczególnych miesięcy nie wykazują dużych skoków — najniższa wynosi 2, najwyższa 8. Wszystkie skupiają się koło cyfry środkowej 4, co wskazuje na to, że i średnia z tych cyfr winna wynosić około 4. Obliczając średnią dodajemy do siebie wszystkie cyfry i sumę dzielimy przez ilość cyfr. Suma cyfr wynosi 49, ilość cyfr 13.

49 : 13 = 3,8. Tak obliczona średnia jest cyfrą oddającą rzeczywistość, posiada więc wartość jako materiał statystyczny. Jeżeli natomiast znamy np. tylko stan początkowy stycznia i stan końcowy grudnia, tj. cyfry 2 i 8 i chcemy obliczyć średni stan roku, wówczas dochodzimy do wyniku 5, który odbiega od stanu faktycznego i na tej cyfrze wniosków budować nie należy. Albo jeżeli stany magazynów poszczególnych miesięcy wykazywały poważne skoki i kształtowały się następująco:

50, 5000, 10, 80, 70, 150, 90, 600, 300, 1000, 30, 1, 70,

wówczas średnia obliczona z tych cyfr będzie bezwartościowa, gdyż nie da obrazu, który by upoważniał do wyciągania wniosków. Już z samych cyfr widać, iż przeciętne stany magazynu poszczególnych miesięcy odbiegały od siebie tak poważnie, że obliczanie średniej z tych cyfr nie miałoby żadnego sensu.

Celem tego artykułu nie jest danie pełnego obrazu czy możliwości obliczeń statystycznych, czy prawideł rządzących statystyką. Garść podanych tu uwag ma jedynie za cel wskazanie na konieczność ostrożnego i umiejętnego posługiwania się cyframi w pracach statystycznych.

K. K. S. (Kraków)

Teksty, które trzeba znać

Wytyczne

dla opracowania branżowych planów kont na rok 1950.

Komisja Metodyki Planowania Finansowego i Rachunkowości przy PKPG opracowała następujące wytyczne branżowych planów kont:

1. Wytyczne niniejsze odnoszą się do organów CZP i równorzędnych im jednostek w handlu, jak też ew. wyłonionych komisji, opracowujących branżowe plany kont na rok 1950.
Wytyczne opracowane zostały przez Komisję Metodyki Planowania Finansowego i Rachunkowości w ścisłym współdziałaniu z Biurem Organizacji Rachunkowości, celem ułatwienia i ujednolicenia będących w toku prac nad branżowymi planami kont.
2. Powołane w ramach Komisji Metodyki Planowania Finansowego i Rachunkowości podkomisje współdziałają:
a) w okresie układania branżowych planów kont — jako organa doradcze w zakresie szczególnie trudnych problemów branżowych,
b) po ich sporządzeniu — jako organa opiniodawcze.

I. Zasady ogólne

3. Przez pojęcie „branżowe plany kont“ rozumieć należy:
a) przystosowanie ram nowych jednolitych planów kont dla danej gałęzi przemysłu lub handlu,
b) uzupełnienie komentarza ogólnego i szczegółowego wyjaśnieniami przyjętych rozwiązań branżowych,
c) wydanie — w terminie późniejszym — instrukcji o zasadach organizacji i techniki księgowości, stosowanych przez daną branżę.
4. Branżowe plany kont na rok 1950 opracować należy na podstawie Instrukcji 1/F. Dep. Finans. PKPG z dnia 2. V. 49 w sprawie wprowadzenia jednolitego planu kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych;
Instrukcji 6/F. Dep. Finans. PKPG z dnia 19. VIII. 1949 w sprawie wprowadzenia jednolitego planu kont dla przedsiębiorstw handlowych;
Instrukcji 13,F. Dep. Finans. PKPG z dnia 26. X. 49 w sprawie zmian w j. p. k. dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych.
5. W wyniku zakazu dowolnego otwierania nowych i rozbudowywania kont podanych w Instrukcji 1/F oraz 6 F. jak też przyjętej zasady prowadzenia ewidencji szczegółowej w ramach kartoteki analitycznej (szczegółowej), większość prac dotyczyć winna nie tyle tworzenia nowych subkont, ile sformułowania zasad tworzenia i budowy kartotek szczegółowych oraz dostosowania rozlicznych kosztów do nowych rozwiązań j. p. k.
6. Przez kartoteki szczegółowe, spełniające rolę dawnych ksiąg pomocniczych, rozumieć należy zarówno kartoteki w ścisłym tego słowa znaczeniu (np. odbiorców, dostawców, towarów), jak też i wykazy statystyczne, sporządzane w uzupełnieniu do niektórych kont księgowości głównej (np. wykazy sprzedaży wg kont klasy 9, rejestry faktur itp.).
Rozbudowa kartotek uwarunkowana być winna winna istotnymi potrzebami kontroli i sprawozdawczości: przestrzega się przed zbytnim rozczłonkowaniem kartotek ze względu na częstokroć niepomiernie zwiększony nakład pracy w stosunku do uzyskiwanych stąd korzyści. Jeżeli wymagane jest prowadzenie kilku zaledwie kont w zakresie danej grupy (np. 13, przy realizacji dokonywanej wyłącznie za pośrednictwem jednej lub dwóch central zbytu), wskazana jest raczej rozbudowa kont księgowości głównej. W większości jednak wypadków ewidencji dodatkowej dokonywać należy przy pomocy kartotek szczegółowych. Myślą przewodnią winno być takie zorganizowanie księgowości głównej przedsiębiorstw, aby umożliwiło ono terminowe sporządzanie zamknięć i sprawozdań rachunkowych, w wypadkach wyjątkowych nawet po późniejszym dopiero uzgodnieniu kartotek szczegółowych z kontami księgowości głównej.
7. Uzupełnienie do komentarza j. p. k. powinno zawierać jedynie wyjaśnienia do tych rozwiązań, które nie zostały omówione w komentarzu ogólnym.
8. Instrukcja o zasadach organizacji i techniki księgowości, do której opracowania należy równocześnie przystąpić, uwzględnić winna zastosowanie wydanych przez Państwowe Przedsiębiorstwo Druków i Przyborów Księgowych, Warszawa, Rejtana 16, nowych wzorów druków (np. wzory kartoteki środków trwałych, amortyzacji, kartoteki szczegółowej dla grup 02 — wykorzystanie środków na finansowanie robót kapitalnych — oraz grup 03 i 04 — roboty kapitalne rozpoczęte i zakończone) i w zależności od przyjętych wzorów kartotek i ich rodzaju do rozstrzygnięcia w instrukcji pozostaje kwestia, czy zapisy w księgowości głównej mają mieć charakter pierwotny, czy też wtórny w stosunku do kartoteki szczegółowej i w jaki sposób nastąpi wzajemne ich powiązanie.
Również rozwiązania wymagają formy miesięcznych tabeli amortyzacyjnych, na podstawie których dokonywane byłyby:
a) obliczenia zaliczanej w ciężar nakładów amortyzacji obiektów gospodarczo czynnych, jak też obiektów eksploatowanych, a księgowo umorzonych;
b) ustalenie wysokości zużycia przedmiotów nietrwałych i opakowań zwrotnych wydanych do użytkowania.

II. Wytyczne do wybranych zagadnień w przekroju klas jpk.

9. W zakresie klasy 0 zwrócić należy uwagę m. i. na rozwiązanie następujących zagadnień:
a) ugrupowania środków trwałych w kartotece szczegółowej,
b) przyjęcia zasady systematyki i symbolizacji kartoteki do grupy 00 (w związku z kl. 0 por. pkt 7).
10. W zakresie klasy 1 przeprowadzać należy sposoby rozwiązania ewidencji szczegółowej do kont:
a) grup 10, 11, 16 koniecznej dla potrzeb branżowych (np. do konta 1120 R-k bankowy funduszów i rezerw otworzyć należy oddzielne subkonta dla poszczególnej rezerwy wzgl. funduszu) tworzenie odrębnych kont o saldach debetowych i kredytowych w ramach gr. 16),
b) grup 13 (odbiorcy), 14 (dostawcy), 17 (inne należności i zobowiązania),
c) grup 19, która umożliwić ma poprawne rozliczenie w czasie wydatków oraz nakładów prostych i złożonych, jak też ustalenie sposobu ich finansowania (np. uruchomienie nowej produkcji, finansowanie ze środków inwestycyjnych i obrotowych).
11. W zakresie grup 22 i 23 nie należy przewidywać prowadzenia kartoteki szczegółowej; działalność pozazakładowa przybierająca większe rozmiary posiadać winna odrębną księgowość.
Grupy 26 i 27 ująć należy do czasu ew. zmian sposobu finansowania i organizacji akcji socjalnej

w sposób przystosowany do wymogów sprawozdawczości z działalności AS.

12. W zakresie klasy 3 ustalić należy:
a) podstawy do zaliczenia materiałów i towarów na właściwe konta w ramach grup 31 — 36;
b) sposoby prowadzenia kartotek dla poszczególnych podgrup (np. podział towarów w zależności od stosowanych marż w handlu);
c) zasady podziału w kartotece szczegółowej przedmiotów nietrwałych i opakowań w użytkowaniu, (np. w zależności od czasokresu ich zużywania się).

13. W zakresie klasy 4 — 7 do rozstrzygnięcia branżowego pozostaje kwestia:
a) ujęcia nakładów w sposób umożliwiający dalsze ich rozliczenie jak też stwarzający podstawy dla planowania finansowego;
b) zaliczania poszczególnych elementów funduszu płac jako robocizny bezpośredniej.
Rozliczenie kosztów dokonywane statystycznie lub księgowo winno umożliwić przejście na układ klasy 7 j. p. k.
W związku z tym zachodzi konieczność dokonania podziału produkcji na podstawową i pomocniczą.
Modyfikując dotychczas obowiązujące instrukcje w zakresie rozliczeń kosztów, kierować się należy następującymi dwoma zasadami:
a) wszelkie modyfikacje zmierzać winny do stopniowego dostosowania układu rozliczeń do podanego na kursach szkoleniowych B. O. R.; nakłady (z wyjątkiem bezpośrednich) grupowane być winny na wydziałach:
usługowych i pomocniczo-wytwórczych,
wytwórczych podstawowych,
ogólnozakładowych,
działalności inwestycyjnej,
działalności pozazakładowej;
b) modyfikacje te nie powinny wprowadzać zbyt daleko idących zmian w stosunku do dotychczas stosowanego sposobu rozliczania kosztów; pierwszy okres obowiązywania nowego planu kont przeznaczony jest przede wszystkim na wprowadzenie w życie zasad obowiązujących odnośnie do klas 0—4 i 7—9.

Uzupełnić natomiast należy instrukcje dotychczasowe podaniem sposobów kalkulowania braków i przestojów nadzwyczajnych, robót gwarancyjnych itp.
Przemysły sezonowe ustalać winny wytyczne dla rozliczenia kosztów okresów martwych, posiłkując się zespołem kont 1913, 483, 763, 996. Należy również zmierzać do opracowania metod, pozwalających na szybkie wyprowadzenie kosztu rzeczywistego wyrobów. (Dt. 79) (np. globalnego bez przeprowadzania kalkulacji jednostkowych), umożliwiających, wzgl. ułatwiających terminowe zamknięcie ksiąg.

14. W zakresie klasy 8 ustalić należy zasady podziału kartoteki szczegółowej (ilościowo - wartościowej) dla wyrobów gotowych, półproduktów typowych i ew. wyrobów półgotowych. Korzystne byłoby również podanie zasad ewidencjonowania zleceń rozpoczętych (robót w toku).

15. W zakresie klasy 9 rozważać należy, jak dalece prowadzona w ramach innych klas ewidencja (np. odbiorców, kredyt klasy 8 itp.) zużytkowana być może dla potrzeb planowania i statystyki, realizacji i jej kosztu własnego (sprzedaży w handlu).

III. Uwagi końcowe.

16. Prace nad opracowaniem branżowych kont ew. wraz z instrukcjami prowadzone być winny w takim trybie, by dostarczenie przedsiębiorstwom egzemplarzy zatwierdzonych planów kont mogło nastąpić w terminie przed 31. 12. 49.

17. Jednocześnie Komisja Metodyki Planowania Finansowego i Rachunkowości podaje do wiadomości uzgodniony z Departamentem Finansowym PKPG następujący tok postępowania w zakresie składania i zatwierdzania branżowych planów kont:
a) opracowane branżowe plany kont winny być składane do Biura Organizacji Rachunkowości w Warszawie, ul. Mazowiecka 11, wzgl. do ekspozytur terenowych BOR w Katowicach, Łodzi, Krakowie w 3 egzemplarzach.
b) BOR przejmuje załatwienie spraw związanych z zaopiniowaniem przez odnośną podkomisję branżowych planów kont złożonych projektów planów kont.
c) Komisja Metodyki Planowania Finansowego i Rachunkowości zaopiniowane przez siebie (swoje podkomisje) plany bądź zwraca do przeprowadzenia zmian, bądź prześle z pozytywną opinią do właściwego resortowego ministerstwa, w którego kompetencji leży zatwierdzenie branżowego planu kont celem wprowadzenia go w życie.

18. W załączeniu podaje się zalecony schemat układu branżowego planu kont, uwzględniającego powiązanie z kartoteką szczegółową.

Symbolika kont księgowości głównej

Kartoteka szczegółowa

Grupa	Podgrupa	Konto	Nazwa kont	Symbole	Tytuły układu szczegółowego
00			Środki trwałe		
	000		Środki trwałe zasadnicze	000/0	Place, grunty i tereny
				000/0/1	Place nie zabudowane
				000/0/2	Grunty
				/3	Tereny
				000/1	Budynki i zabudowania
				000/1/1	Budynki fabryczne
				000/1/2	Budynki administracyjne

Projekt jednolitego planu kont dla banków.

(Według tekstu opublikowanego w numerze 10 „Wiadomości Narodowego Banku Polskiego")

Klasa / Grupa	1 Obrót Pieniężny	2 Fundusze Inwestycyjne i Środki Akumulowane	3 Kredyty Obrotowe	4 Finansowanie Inwestycji	5 Rachunki Rządowe	6 Operacje Walutowe i Zagraniczne	7 Majątek Trwały i Fundusze Własne	8 Wydatki i Dochody	9 Rachunki Przejściowe, Rozgraniczające i Zamknięcia	0 Rachunki Pozabilansowe
0	10 Obrót gotówkowy	20 Środki inwestycyjne roku X	30 Kredyty normatywne	40 Inwestorzy ze środków bezzwrotnych roku X	50 Papiery wartościowe i rachunki związane z emisją pieniężną	60 Waluty zagraniczne i dewizy	70 Majątek trwały	80 Dochody operacyjne	90 Sumy do wyjaśnienia	00 Inkaso
1	11 Rachunki żyrowe-czekowe	21 Środki inwestycyjne roku Y	31 Kredyty sezonowe i specjalne	41 Inwestorzy ze środków zwrotnych roku X	51 Rachunki skarbowe	61 Rachunki i kredyty w walucie obcej	71 Likwidacja majątku trwałego	81 Wydatki operacyjne	91 Zaliczki	01 Akredytywy
2	12 Rachunki banków w NBP	22 Środki inwestycyjne roku Z	32 Kredyty przejściowe	42 Inwestorzy ze środków własnych roku X	52 Rozliczenia przejściowe z Ministerstwem Skarbu	62 Rachunki krajowe w walucie obcej	72 Finansowanie inwestycyj i kapitalnych remontów własnych	82 Różnice kursowe	92 Należności i zobowiązania pozaoperacyjne	02 Gwarancje i obligo ewidencyjne
3	13 Rozliczenia w drodze	23 Społeczny Fundusz Oszczędnościowy	33 Kredyty importowe i eksportowe	43 Inwestorzy ze środków bezzwrotnych roku Y	53 Rozrachunek gospodarczy przedsiębiorstw	63 Rachunki zagraniczne w złotych	73 Inwestycje i kapitalne remonty rozpoczęte	83 Wydatki osobowe	93 W	03 Zagraniczne rachunki pozabilansowe
4	14 Inne natychmiast płatne zobowiązania	24 Fundusz Gospodarki Mieszkaniowej	34 Kredyty inkasowe i rozrachunkowe	44 Inwestorzy ze środków zwrotnych roku Y	54 Rachunki specjalne różnych ministerstw	64 Różne rachunki w złotych z tytułu operacyj zagranicznych	74 Inwestycje i kapitalne remonty zakończone	84 Wydatki rzeczowe	94 W	04 Depozyty
5	15 Rachunki i rozliczenia miedzybankowe	25 Wkłady	35 Kredyty drobnorolnicze	45 Inwestorzy ze środków własnych roku Y	55 W	65 W	75 W	85 Koszty organizacyjne	95 Rozliczenia z rachunkami starymi i okupacyjnymi	05 Limity planu inwest. roku X
6	16 W	26 Lokaty celowe na finansowanie kredytów inwestycyjnych	36 Komunalne kredyty finansowe	46 Inwestorzy ze środków bezzwrotnych roku Z	56 Należności i zobowiązania rządowe z tytułu operacyj zagranicznych	66 W	76 Udziały	86 Administracja nieruchomości	96 Fundusze emerytalne i ubezpieczeniowe	06 Limity planu inwest. roku Y
7	17 W	27 Rachunki likwidacyjne środków inwestycyjnych z lat ubiegłych	37 Kredyty dyskontowe	47 Inwestorzy ze środków zwrotnych roku Z	57 Różne operacje zlecone	67 W	77 Rozliczenia amortyzacyjne	87 Wydatki i dochody pozaoperacyjne oraz straty i zyski nadzwyczajne	97 Rezerwy	07 Limity planu inwest. roku Z
8	18 Rachunki zastępcze międzybankowe	28 Rachunki inwestycyjne międzybankowe	38 Kredyty pośrednie (refinansowe)	48 Inwestorzy ze środków własnych roku Z	58 Rozliczenia ze Skarbem Państwa z tytułu oprocentowania kredytów i lokat	68 W	78 Fundusze własne	88 Amortyzacja, rezerwy i odpisy	98 Rozliczenia międzyokresowe	08 Banki za limity
9	19 Rachunki międzyoddziałowe	29 Operacje emisyjne	39 Różni dłużnicy z tytułu udzielonych kredytów	49 Kredyty inwestycyjne	59 Rozliczenia z funduszów administrowanych	69 W	79 W	89 Podatki, daniny i opłaty	99 Rachunki zamknięcia	09 Centrala i Oddziały za limity

ABC... KSIĘGOWEGO

Rola kartoteki magazynowej

(Kontrola utrzymania zapasu towarowego w magazynach).

Utrzymanie zapasu towarów w hurtowniach handlowych na odpowiedniej wysokości jest zagadnieniem bardzo ważnym, a w praktyce dość trudnym do rozwiązania.

Kierownictwo każdej placówki handlowej dąży w zasadzie do tego, aby zapasy towarowe w magazynach były możliwie najmniejsze, co jest z punktu widzenia racjonalnej gospodarki całkowicie uzasadnione. Nadmierne remanenty towarowe z jednej strony blokują środki obrotowe, których wysokość zazwyczaj jest z góry ustalona i dość ograniczona, z drugiej zaś strony przetrzymywanie nadmiernych zapasów w niektórych magazynach mogłoby się odbić ujemnie na zaopatrzeniu innych terenów w te same artykuły. Poza tym koszty z tytułu oprocentowania bankowego kredytowych środków obrotowych, przy korzystaniu z większych funduszy — nawet przy dzisiejszej bardzo niskiej stopie procentowej — urastają w ciągu roku do dość pokaźnych sum i w poważnym stopniu obniżają ostateczne wyniki bilansowe przedsiębiorstwa.

Stałe jednak utrzymywanie wyznaczonych minimalnych zapasów towarów, szczególnie artykułów spożywczych pierwszej potrzeby, jest rzeczą nieodzowną i konieczną. Dziś przy prowadzeniu uspołecznionego handlu nie może zaistnieć taki wypadek, aby w magazynie brakło podstawowych artykułów pierwszej potrzeby na zaopatrzenie świata pracy (nie mamy na myśli artykułów reglamentowanych systemem rozdzielnikowym).

Kierownictwo każdego przedsiębiorstwa handlowego zarówno państwowego, jak i spółdzielczego musi sobie dokładnie zdawać sprawę z odpowiedzialności, jaka na nim ciąży za nieodpowiednią i niedokładną gospodarkę towarową oraz za nieutrzymanie stałej ciągłości zaopatrzenia.

Cała trudność jednak polega na tym, że zapotrzebowanie rynku jeszcze dotychczas nie zostało należycie ustabilizowane. Różnice w nasileniu spożycia i popytu są dość znaczne i niekiedy niesposób jest dokładnie przewidzieć i należycie zaplanować zamówienia towarów na zaspokojenie potrzeb danego terenu.

Przy planowaniu zamówienia opieramy się zwykle na danych statystycznych i stanie ludności, uwzględniając zawsze pewną rezerwę na zwiększenie konsumcji. Praktyka jednak wykazuje, że w niektórych okresach czasu są tak duże i niczym nie uzasadnione skoki w zapotrzebowaniu kupujących, że wszelkie obliczenia zawodzą.

Przy tym stanie rzeczy stosuje się zazwyczaj pewne ograniczenia w sprzedaży, które chwilowo w danym wypadku są konieczne. Ograniczenia takie jednak nie rozwiązują całkowicie zagadnienia, gdyż z chwilą zastosowania ograniczeń sprzedaży zapotrzebowanie przeważnie rośnie jeszcze bardziej i konsumenci lub ci, którzy celowo wykupują towary, mają na to szereg sposobów, aby nawet przy sprzedaży danego artykułu w drobnych ilościach zaopatrzyć się dostatecznie i na zapas.

Najlepszym i najskuteczniejszym lekarstwem jest zaopatrzenie hurtowni w taki zapas towarów, który pozwoliłby na utrzymanie nieprzerwanej ciągłości zaopatrzenia terenu. Braki w zaopatrzeniu nawet chwilowe przyczyniają się bardzo często do paniki i dezorganizacji rynku, pomimo iż nie ma ku temu żadnych innych i głębszych podstaw. Wojewódzkie i powiatowe komisje usprawnień zaopatrzenia kładą szczególny nacisk na to, aby zapas towarów w każdej hurtowni zapewnił nieprzerwane i dostateczne zaopatrzenie świata pracy w potrzebne artykuły, w szczególności w artykuły żywnościowe, jak: cukier, pieczywo, mąka, kasza i inne. W wypadku braku jakiegoś towaru bez należycie uzasadnionej przyczyny komisje usprawnień zaopatrzenia wyciągają bardzo daleko idące konsekwencje.

Aby zapewnić ciągłość w zaopatrzeniu terenu, konieczne jest ustalenie dwóch granic zapasu towarowego w hurtowni, a szczególnie na artykuły masowe pierwszej potrzeby, a mianowicie: minimalnego stałego zapasu, który powinien się stale znajdować na składzie w magazynach i zapasu krytycznego. Przez zapas krytyczny rozumie się zapas potrzebny na zaspokojenie potrzeb ludności danego terenu od momentu dojścia do granicy krytycznej, do czasu nadejścia nowego transportu towaru. Gdy zbliżamy się do granicy krytycznej zapasu magazynowego, musimy natychmiast wysłać zamówienie na towary lub ponaglenie wykonania już uprzednio złożonego zamówienia. Zapas krytyczny powinien być przeto tak obliczony, aby wystarczył na pokrycie zapotrzebowania od chwili zamówienia towaru do chwili nadejścia nowego transportu do magazynu.

Oczywiście, że i tutaj może się zdarzyć tak, iż zapas krytyczny został całkowicie wyczerpany, a mimo to nowy transport jeszcze nie nadszedł i nadejdzie dopiero za kilka dni, ale wtedy mamy jeszcze do dyspozycji minimalny zapas stały, z którego chwilowo pokrywamy potrzeby bieżące, a po otrzymaniu nowego transportu natychmiast zapas ten uzupełniamy. Nie potrzebuję chyba dodawać, że oba te zapasy muszą być stale odświeżane.

Znając okres w dniach, na jaki zapas ten powinien wystarczyć, nie trudno będzie nam obliczyć wysokość zapasu w jednostkach miary czy wagi danego artykułu.

Obliczenia możemy dokonać z łatwością stosując następujący wzór na zapas stały: $Zs = W.\frac{R}{d}$, gdzie „Zs" oznacza zapas stały, „W" wskaźnik w dniach, na jaki zapas powinien wystarczyć, „R" zużycie w danym okresie przyjętym do obliczenia, „d" ilość dni przyjętego do obliczenia okresu. Dla obliczenia ilości zapasu krytycznego możemy użyć tego samego wzoru z tym, że dla odróżnienia symbol „Zs" zastąpimy symbolem „Zk", co będzie oznaczać zapas krytyczny. Oba te wzory, jak wiemy, służą do obliczania zapasów normatywnych z tym, że symbol „N", oznaczający normatyw, w naszym przykładzie zastąpiliśmy symbolem „Zs" (zapas stały) i w drugim wzorze symbolem „Zk" (zapas krytyczny).

Aby obliczyć wysokość minimalnego zapasu stałego oraz zapasu krytycznego cukru, trzeba najpierw ustalić dane liczbowe i podstawić je we wzorze zamiast wyżej wymienionych symboli. Przyjmujemy dla przykładu, że pewna hurtownia sprzedaje kwartalnie 180 ton cukru, czyli nasze „R" wynosi w tym wypadku 180 ton, hurtownia obowiązana jest do utrzymywania minimalnego zapasu stałego na okres 14 dni, przeto nasze „W" w tym wypadku równa się 14, kwartał zawiera w zaokrągleniu 75 dni roboczych, czyli nasze „d" będzie się równać 75.

$$Zs = W.\frac{R}{d} \text{ czyli } Zs = 14\,\frac{180}{75} = 33{,}6$$

Możemy przeto przyjąć w zaokrągleniu, iż zapas stały powinien wynosić 34 tony.

W zupełnie identyczny sposób obliczamy i ustalamy zapas krytyczny. Tutaj najpierw należy ustalić wskaźnik, czyli nasze „W“, to jest czas nadejścia nowego transportu cukru. Dla przykładu przyjmiemy, że czas ten wynosi 15 dni. Wówczas nasze obliczenie będzie się przedstawiało następująco: (wszystkie inne elementy te same).

$$Zk = W \cdot \frac{R}{d} \text{ czyli } Zk = 15 \cdot \frac{180}{75} = 36,$$

a zatem zapas krytyczny cukru w tym przykładzie będzie wynosił 36 ton.

Nie wystarczy tylko wiedzieć, jaki zapas cukru powinien znajdować się w magazynie dla utrzymania nieprzerwanej ciągłości zaopatrzenia, trzeba jeszcze stale czuwać nad tym, aby stan ten był stale i systematycznie kontrolowany i aby we właściwym czasie był powiadomiony zainteresowany referent czy kierownik o konieczności złożenia nowego zamówienia lub też przynaglenia zamówienia dotychczas nie wykonanego.

Do **prowadzenia kontroli utrzymania zapasu towarowego w magazynie służyć winna ilościowa kartoteka magazynowa**, która jest prowadzona w każdym magazynie. Kontrola taka przeto nie wymaga żadnych prac dodatkowych, ani też nie wymaga zatrudnienia dodatkowej siły biurowej. Ta sama osoba, która ma zleconą do prowadzenia kartotekę magazynową, obowiązana jest czuwać i powiadamiać właściwą osobę w odpowiednim momencie o konieczności złożenia nowego zamówienia, czy też interweniowania w celu przyspieszenia zrealizowania zamówienia już złożonego. Aby kartoteka magazynowa mogła spełniać to ważne zadanie, musi być prowadzona bieżąco. Znaczy to, że zarówno przychody, jak i rozchody towarów muszą być bieżąco wpisywane do kartoteki i zapisy te nie mogą wykazywać żadnych zaległości. Jeżeli na ogół w praktyce ta zasada bywa przestrzegana, to gorzej przedstawia się sprawa z obliczaniem stanu zapasu.

Rubryka „Stan magazynu“ bywa w praktyce często wypełniana na koniec miesiąca, dekady czy dnia. Przy takim prowadzeniu kartoteki magazynowej kontrola zapasu magazynowego jest trudna i kartoteka magazynowa nie spełnia zadania, gdyż aby otrzymać stan magazynowy danego artykułu, trzeba najpierw dokonać sumowań po stronie przychodu i rozchodu. Jeżeli w danym okresie jest ruch i w dodatku kartoteka nie jest prowadzona bieżąco i nie są w niej wypełniane wszystkie rubryki, to oczywiście nasza granica zapasu krytycznego może być niepostrzeżenie szybko przekroczona.

Jako zasadę należy przyjąć, że stan magazynu (zapasu) musi być obliczany bieżąco. Po każdym wpisie „przychodu“ czy „rozchodu“ należy bezzwłocznie obliczyć „stan“ i wpisać go w rubrykę „Stan magazynu“.

Kartoteka powinna być prowadzona według poniższego wzoru:

Rok 1949
Grupa: Artykuły spożywcze.
Artykuł: cukier kryształ biały.
Jednostka sprzedażna: 1 kg.
Zapas stały . . . 34 ton
Zapas krytyczny 36 „
Razem 70 ton

Data	Przychód		Rozchód		Stan magazynu
	Nr przyjęcia magazynowego	Ilość	Nr faktury lub dysp.	Ilość	
IX	Z przeniesienia	500.000		405.500	94.500 —
15		—	3590	2.500	92.000 —
16			3591	2.000	90.000 —
16			3592	1.000	89.000 —
16			3593	2.000	87.000 —
16			3594	3.000	84.000 —
17			3595	4.000	80.000 —
19			3596	5.000	75.000 —
19			3597	5.000	70.000 *)
20			3598	3.000	67.000 —
21			3600	4.000	63.000 —
22			3601	2.000	61.000 —
23			3603	6.000	55.000 —
24			3604	5.000	50.000 —
26			3605	9.000	41.000 —
27			3606	5.000	36.000 —
28			3607	4.000	32 000**)
28			3608	2 000	30.000 —
29			3609	5.000	25.000 —
30	575	60.000			85 000 —
			3610	5.000	80.000 —
		560.000		480.000	80.000

Z powyższego wzoru kartoteki magazynowej (wszystkie wzory kartoteki magazynowej są do siebie podobne, a każdy zawiera rubrykę „Stan magazynu“) wyraźnie wynika, iż rubryka „Stan magazynu“ winna być wypełniona za każdą zmianą. Gdyby bowiem stan ten miał być wyprowadzany w inny sposób, rubryka ta zawierałaby odpowiednie w treści określenie, jak: „Stan magazynu na koniec dnia“ lub „Stan magazynu na koniec miesiąca“. Jeżeli natomiast omawiana rubryka takiego sformułowania nie zawiera, należy rozumieć, iż stan magazynu powinien być bezwarunkowo wyliczany za każdym wpisem. Jedynie wówczas, gdy stan magazynu wyliczany jest i wpisywany w kartotece za każdym wpisem „przychodu“ czy „rozchodu“ towaru, kartoteka magazynowa może spełniać rolę pewnego informatora dla kontroli utrzymania właściwego zapasu towarowego w magazynach. Oczywiście, że prowadzenie w ten sposób kartoteki magazynowej zabiera nieco

*) tu należy wysłać natychmiast zamówienie, względnie pisemne ponaglenie.

**) tu należy wysłać ponaglenie telegraficzne albo telefoniczne.

więcej czasu, ale za to daje możność szybkiego stwierdzenia w każdej chwili książkowego stanu magazynowego danego artykułu, co przy kontroli utrzymania zapasu magazynowego towarów, jako też i przy wyrywkowych remanentach kontrolnych ma zasadnicze znaczenie.

Poświęciłem dlatego tak dużo uwagi prowadzeniu kartoteki magazynowej, gdyż w praktyce do kartoteki tej często przywiązuje się za mało wagi. Spotykałem kartotekę prowadzoną w ten sposób, że sumowania były przez cały rok notowane tylko ołówkowo, niektóre konta nie zawierały nawet daty wpisu.

Na zakończenie przytaczam zestawienie rzeczywistych obrotów pewnej hurtowni spółdzielczej za ostatnie osiem miesięcy br. dla podkreślenia mojego argumentu podanego na wstępie, że w obecnej chwili zapotrzebowanie konsumcyjne nie zostało jeszcze ustabilizowane i wykazuje często nie uzasadnione i trudne do przewidzenia skoki. (Zestawienie dotyczy podstawowych artykułów).

		Mąka w kg		Sól w kg		Zapałki w pud.	Cukier	Mydło do prania w kg
		żytnia 82 %	pszenna 72 %	biała	szara			
styczeń	1949	83800	31660	49500	5900	196750	29257	2127
luty	„	67720	43510	15100	2700	119250	33183	3174
marzec	„	65520	66600	130350	5850	136750	42445	5156
kwiecień	„	83840	38790	43050	3950	136500	53470	6300
maj	„	114385	31080	41050	23000	163250	48200	7921
czerwiec	„	160580	28050	56450	36300	160580	46887	5009
lipiec	„	134580	37250	70550	2400	153000	87140	10332
sierpień	„	65840	42110	68300	31250	154500	87140	6800

Z przytoczonych wyżej liczb widzimy, jak bardzo znaczne są odchylenia między poszczególnymi miesiącami w tych samych artykułach, np. ilość sprzedanej soli w styczniu do lutego, ilość sprzedanych zapałek w styczniu do lutego, sprzedanego mydła do prania w czerwcu do maja. Oczywiście, że skoki te są niewątpliwie spowodowane wykupywaniem artykułów na zapas przez konsumentów. Uzasadnione natomiast jest poważne zwiększenie spożycia mąki żytniej w miesiącu maju, czerwcu i lipcu, bo to miesiące przednówkowe, lub cukru w lipcu, gdyż lipiec jest miesiącem przygotowywania przetworów i soków owocowych.

Mimo tych kolosalnych różnic w zapotrzebowaniu, ciąg zaopatrzenia nie może być przerwany. Dlatego stan utrzymania zapasów magazynowych na wysokości wystarczającej wymaga stałej i systematycznej ze strony kierownictwa kontroli, a kartoteka magazynowa winna odgrywać w tym zagadnieniu rolę podstawową.

S. Urawski (Mińsk Mazowiecki)

VADEMECUM PODATKOWE

Mgr S. Wejroch (Warszawa)

Przepisy wykonawcze do dekretu
z dnia 25 października 1948 r. o podatku obrotowym

(zakończenie)

Zasady opodatkowania obrotów tzw. towarami luksusowymi, wymienionymi w art.9 ust. 7 dekretu, zostały co do niektórych kwestyj bliżej określone przepisami rozp. wyk. Przede wszystkim przepisy § 98 rozp. wyk. wyjaśniają, że stawki podatku, wymienione w art. 9 ust. 1 dekretu stosuje się w każdym przypadku sprzedaży pośredniej (komis, pośrednictwo) tylko do podatnika, na którego rachunek, względnie w którego imieniu i na którego rachunek towar sprzedano, z czego wynika, że komisant i pośrednik opłacają zawsze podatek według stawek z art. 7 dekretu (również w przypadku nieuznania komisu czy pośrednictwa przy ustalaniu podstawy opodatkowania). Przy poszczególnych rodzajach towarów, wymienionych w art. 9 ust. 1, występuje jako cecha rozstrzygająca stosowanie przewidzianych w tym przepisie wyższych stawek podatku — pochodzenie zagraniczne towaru. Rozp. wyk. w § 99 określa, że za towary pochodzenia zagranicznego uważa się towary *wytworzone poza granicami Państwa* bez względu na to, kiedy nastąpiło wprowadzenie ich na obszar Państwa. Określenie to ma doniosłe znaczenie w rozstrzyganiu poszczególnych przypadków. W konsekwencji przyjęcia w tym określeniu miejsca wytworzenia towaru jako jedynego kryterium rozstrzygającego i w związku z obecnymi granicami Państwa wynikają m. i. następujące kwalifikacje: a) towar wytworzony we Francji i wprowadzony w 1936 r. na obecny obszar Państwa (np. Kraków, Szczecin, Wrocław) jest towarem pochodzenia zagranicznego; b) towar wytworzony w 1936 r. we Wrocławiu nie ma cechy pochodzenia zagranicznego. Przepis art. 9 ust. 1 lit. h), dotyczący wyższego opodatkowania obrotów futrami i wyrobami futrzanymi, zawiera tylko przykładowo określone pojęcie futer szlachetnych pochodzenia krajowego; ten rodzaj futer został w rozp. wyk. wyraźnie określony przez taksatywne wyliczenie (§100 ust. 1). Jeżeli chodzi o przypadki sprzedaży towaru, do którego jako część składowa wchodzi futro określone w art. 9 ust. 1 lit. h) — przepis § 100 ust. 3 stanowi, że wyższe stawki podatku „stosuje się do obrotu osiągniętego ze sprzedaży lub do wartości sprzedażnej (rynkowej) futra, stanowiącego część składową wyrobu". Przepis ten może budzić wątpliwości m. i. z tego względu, że transakcja sprzedaży dotyczy całego wyrobu, a więc powstaje przy tym tylko jeden obrót, a ponadto — iż mówi on o wartości sprzedażnej w wypadku, w którym towar został rzeczywiście sprzedany, gdzie zatem nie zachodziłaby potrzeba wprowadzania wartości zastępczej (sprzedażnej). Celem przepisu jest jednak umożliwienie swego rodzaju rozczłonkowania obrotu, które by dało faktyczną podstawę do wyższego opodatkowania tylko tej części składowej (w poszczególnych przypadkach może tylko minimalnej w stosunku do całości) wyrobu, która posiada cechy towarów wymienionych w art. 9 ust. 1 dekretu, co niewątpliwie wydaje się słuszne. W poszczególnych zatem przypad-

kach praktycznych władza podatkowa nie miałaby podstaw do kwestionowania faktu wystawienia przez podatnika dwóch oddzielnych rachunków na sprzedaż jednego palta, z których jeden dotyczyłby ceny karakułowego kołnierza, a drugi — ceny „pozostałej części" uszytego np. z bawełny palta, jak również faktu zadeklarowania przez podatnika do dwóch różnych stawek podatku (z art. 7 i 9 dekretu) obrotu, wynikającego z jednego rachunku, wystawionego na sprzedaż takiego palta, jeżeli podatnik dokonał oszacowania wartości futrzanego kołnierza na podstawie ceny rynkowej. Dopuszczalność wystawienia w takich przypadkach dwóch oddzielnych rachunków znajduje również uzasadnienie w końcowym zdaniu § 6 ust. 3 powołanego na wstępie rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 27 grudnia 1948 r. w sprawie wejścia w życie przepisów art. 9 dekretu oraz w sprawie obowiązku podatników odrębnego ujawniania w księgach: zakupu, produkcji oraz sprzedaży niektórych towarów i wyrobów. Z przepisu tego wynika bowiem, że w zasadzie istnieje o b o w i ą z e k w y o d r ę b n i a n i a r a c h u n k ó w na sprzedaż wyrobów wytworzonych lub przerobionych z towarów, wymienionych w art. 9 ust. 1 lit. b) i h) także w tych przypadkach, gdy towary te stanowią jedynie część składową wyrobu wytworzonego lub przerobionego poza tym z materiałów nie wymienionych w art. 9 ust. 1, a we wspomnianym wyżej końcowym zdaniu przepisu zawarta jest właściwie tylko d o p u s z c z a l n o ś ć w y s t a w i a n i a j e d n e g o r a c h u n k u n a c a ł o ś ć w y r o b u.

W przepisach wykonawczych dotyczących zwolnień od podatku, określonych w art. 4 dekretu, należy zwrócić uwagę na niektóre zmiany zawartej w nich wykładni, jak również na wprowadzone pojęcia nowe w stosunku do przepisów, obowiązujących uprzednio.

W okresie obowiązywania uchylonego rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu z dnia 31 grudnia 1946 r. istniały duże trudności w rozstrzyganiu o istnieniu lub braku znamion artyzmu w poszczególnych przypadkach, w których sugerowano artystyczny charakter działalności lub twórczości, przesądzającej — jak wiemy — kwestię zwolnienia od podatku. Z tych względów w rozp. wyk. (§ 22 ust. 1) określone zostało jako ogólne i rozstrzygające następujące kryterium: dla działalności artystycznej w rozumieniu art. 4 pkt 6 dekretu decydujący jest zawód wykonującej tę działalność osoby, nie zaś wartość artystyczna wykonanego przez nią dzieła. Ponadto rozp. wyk. ustala presumpcję działalności artystycznej w wykonywaniu zawodu malarza, grafika, rzeźbiarza, aktora, muzyka, kompozytora, reżysera, scenografa, kinooperatora oraz artysty fotografika, wykonującego swój zawód bez utrzymywania zakładu fotograficznego, przeznaczonego dla obsługiwania publiczności, Wykonywania zawodu architekta rozp. wyk. nie uważa w zasadzie za wykonywanie działalności artystycznej, dopuszczając jednak wyjątki, określone w § 22 ust. 2. W ten sposób przez taksatywne wyliczenie zawodów została wyeliminowana konieczność oceny w poszczególnych przypadkach, czy wykonane dzieło posiada walory artystyczne.

Wydawnictwo dzieła własnym nakładem uważa się zawsze za działalność zawodową, chociażby nakład był dokonany jednorazowo i bez zamiaru osiągnięcia zarobku (§ 23 ust. 2 rozp. wyk.), a tym samym podlega zawsze opodatkowaniu.

Centralny Związek Spółdzielczy oraz centrale spółdzielni i centrale spółdzielczo-państwowe zostały przepisem art. 4 pkt 22 dekretu zwolnione od podatku w zakresie otrzymywanych opłat od spółdzielni, jeżeli opłaty te nie przekraczają norm określonych przez Ministra Skarbu. Zwolnienie to dotyczy tym samym również kwot opłat otrzymywanych przez Centralny Związek Spółdzielczy od central spółdzielni i central spółdzielczo-państwowych. Normy opłat zostały w rozp. wyk. (§ 39) określone w zależności od rodzaju obrotów spółdzielni (central spółdzielni, central spółdzielczo-państwowych), przy czym ustalono granicę maksymalną: 0.1% co do obrotów podlegających opodatkowaniu według stawek podatku art. 8, bądź ustalonych na podstawie art. 19 dekretu i 0.2% — co do pozostałych obrotów. Określenie wspomnianych norm opłat ma znaczenie wyłącznie warunku zwolnienia od podatku i samo przez się nie wpływa oczywiście na faktyczną wysokość tych opłat, których ustalenie należy do właściwych władz spółdzielczych.

Należy również zwrócić uwagę na te przepisy rozp. wyk., które dotyczą uwarunkowania przewidzianych w dekrecie zwolnień od podatku poszczególnych typów spółdzielni. I tak — według wykładni ustalonej w § 40 rozp. wyk. — za rolników członków spółdzielni, zajmujących się skupem wytworów gospodarstw rolnych (art. 4 pkt 24 dekretu), uważa się również osoby fizyczne nie posiadające własnych lub dzierżawionych gospodarstw rolnych, lecz posiadające poza obszarem gminy miejskiej gospodarstwo hodowlane, które dostarczają do spółdzielni produkty pochodzące z tego gospodarstwa. Ta rozszerzająca wykładnia ma wyraźnie społeczny aspekt, umożliwia bowiem zastosowanie zwolnienia od podatku do nie uprzemysłowionego, a zorganizowanego w formę spółdzielczą obrotu wytworami gospodarstw rolnych w przypadkach, gdy zbywająca te wytwory spółdzielnia skupuje je od najsłabszych ekonomicznie jednostek, bezrolnych członków spółdzielni.

Przewidziane dla rzemieślników, chałupników oraz osób trudniących się przemysłem ludowym lub domowym zwolnienie od podatku świadczeń, wykonywanych na rachunek zrzeszających spółdzielni, zostało przepisem § 41 rozp. wyk. rozszerzone na przypadki wykonywania świadczeń na rachunek central spółdzielczo-państwowych. Motywem tego przepisu jest ostatnia reorganizacja spółdzielczości, przy czym pozostaje on w związku z przepisem § 93 rozp. wyk. wyjaśniającym, że przewidziana dla zrzeszających spółdzielni ulgowa 1.5% — stawka podatku dotyczy również obrotów central spółdzielczo-państwowych.

Zwolnienie od podatku świadczeń spółdzielni parcelacyjno-osadniczych i ośrodków maszynowych uzależnione jest (§§ 42,43 rozp. wyk.) od wykonywania świadczeń w ramach zgodnej ze statutem (regulaminem) działalności spółdzielni, wzgl. ośrodków, przy czym co do spółdzielni parcelacyjno-osadniczych w zakresie prowadzonych przez nie gospodarstw rolnych — zwolnienie zależy od warunków określonych w art. 4 pkt 17 dekretu. Z zastrzeżenia tego wynika, że spółdzielnia parcelacyjno-osadnicza nie korzysta ze zwolnienia w zakresie świadczeń sprzedaży wytworów gospodarstwa rolnego, przerobionych sposobem przemysłowym, bądź sprzedaży wytworów gospodarstwa rolnego, dokonywanej przy utrzymywaniu w tym celu stałych miejsc sprzedaży poza obrębem własnych lub dzierżawionych gruntów; również ze sprzedaży wytworów gospodarstwa mlecznego korzystałaby tylko pod warunkami określonymi w art. 4 pkt 17 dekretu.

Z innych przepisów, dotyczących zwolnień od podatku, należy wspomnieć o nowym określeniu kredytów długoterminowych, za które uważa się wszelkiego rodzaju kredyty inwestycyjne, udzielane w ramach państwowych planów inwestycyjnych (§44 rozp. wyk.), oraz o zmianach w zakresie pojęcia i sposobu udowodnienia eksportu. W związku ze zwolnieniem w dekrecie tzw. eksportu pośredniego (sprzedaż w granicach obszaru celnego z przeznaczeniem na eksport) na odcinku sektora państwowego — uprzednie pojęcie eksportu i określenie osób wolnych od podatku z tytułu eksportu uległy odpowiedniemu rozszerzeniu (§ 45 ust. 1 rozp. wyk.). Należy też nadmienić, że transakcje tzw. eksportu wewnętrznego, tj. transakcje sprzedaży towarów, zawierane z kontrahentami zagranicznymi, którzy te towary nabywają na polskim obszarze celnym dla osób przebywających na tym obszarze, nie są uważane za transakcje eksportowe (§ 45 ust. 8 rozp. wyk.)

P r z e p i s y art. 5 dekretu, o k r e ś l a j ą c e p o d s t a w ę o p o d a t k o w a n i a, zostały co do ś w i a d c z e ń p r z e d s i ę b i o r s t w b u d o w l a n y c h rozwinięte w przepisach rozp. wyk. (§§ 70, 71), wprowadzają-

cych nowe zasady. Chodzi tu o dwa zagadnienia. Pierwsze, to kwalifikacja przypadku, gdy w roku podatkowym nie wykonano nawet częściowo umówionych świadczeń, przy czym przedsiębiorstwo, mające zlecone świadczenia wykonać, otrzymało jednak pewne kwoty na poczet odpłaty. Ze względu na nieistnienie przedmiotu opodatkowania nie powstaje w tym roku obrót podatkowy, co rozp. wyk. stwierdza jednak tylko odnośnie do przedsiębiorstw budowlanych. Kwoty nie opodatkowane z tego tytułu w danym roku stają się obrotem podatkowym w następnym roku podatkowym z chwilą choćby częściowego tylko wykonania umówionych świadczeń. Te same zasady stosuje się w zakresie jednego roku podatkowego co do powstawania zaliczkowych zobowiązań podatkowych.

Drugie zagadnienie — to nastręczająca nieraz w uprzedniej praktyce wątpliwości kwestia podatkowej kwalifikacji obrotów, wynikających z rachunków zaliczkowych (przejściowych), która została co do przedsiębiorstw budowlanych rozwiązana w ten sposób, że kwoty wynikające z tych rachunków traktuje się na równi z wypłatami rzeczywiście otrzymanymi w roku podatkowym na poczet odpłaty. Chodzi tu — oczywiście — o przypadki, gdy wynagrodzenie umówiono za całość świadczenia, które jest wykonywane w dłuższym od roku okresie czasu. Poza tym do rachunków zaliczkowych (przejściowych) stosuje się zasady art. 5 ust.6 dekretu tzn., że kwoty skreślone przez zleceniodawców z tych rachunków podlegają wyłączeniu z obrotu. Wreszcie — w przypadkach nieprzyjęcia przez zleceniodawcę rachunku wystawionego po całkowitym wykonaniu umowy o roboty, ten rachunek (ostateczny) traktuje się na równi z rachunkiem zaliczkowym (przejściowym).

Uprzednio obowiązujące przepisy w zakresie zasad stosowania specjalnej, 1% stawki podatku od obrotów przedsiębiorstw wydawniczych zostały zmienione o tyle (§ 88 roz. wyk.), że stawka ta ma zastosowanie również do obrotów wydawnictw atlasów, map, globusów i nut.

Przypisy o obowiązku wpłacania zaliczek miesięcznych na podatek zostały obecnie zamieszczone w ogólnym rozporządzeniu wykonawczym. Uprzednio jeden wspólny dla wszystkich podatników termin wpłacania zaliczek miesięcznych na podatek został zastąpiony pięcioma terminami (do 7,9, 11,13 i 15 dnia miesiąca), przewidzianymi dla poszczególnych grup podatników w zależności od tego, czy i jakie księgi (handlowe, uproszczone, podatkowe) obowiązane są te grupy podatników prowadzić (§ 104 ust. 4 rozp. wyk.) z tym, że dla podatników, mających obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych lub uproszczonych, przewidziano terminy późniejsze. Nie dotyczy to podatników osiągających obroty podlegające opodatkowaniu według stawek podatku z art. 8 lub ustalonych na podstawie art. 19 ust. 1 dekretu, jak również przedsiębiorstw opłacających jednokrotny podatek obrotowy, o czym była już mowa. Również podatnicy likwidujący przedsiębiorstwa wpłacają zaliczki na podatek na odrębnych zasadach (§ 106 rozp. wyk.) w ciągu tygodnia po likwidacji przedsiębiorstwa.

Stosowanie przewidzianego w dekrecie(art. 15) uprawnienia władzy podatkowej do zajęcia pozostających w obrocie handlowym rzeczy w przypadkach nieopodatkowania świadczeń tych rzeczy, bądź uzasadnionego podejrzenia co do ich nieopodatkowania, zostało co do poszczególnych kwestyj określone w §§ 109-110 rozp. wyk. Z najistotniejszych w tym zakresie przepisów należy podkreślić: możność zajęcia rzeczy znajdujących się w pomieszczeniu przedsiębiorstwa lub poza nim, rzeczowy charakter odpowiedzialności podatkowej w tych przypadkach („bez względu na to, w czyim władaniu rzecz się znajduje"), określenie przesłanek nabycia rzeczy w dobrej wierze, za które uważa się nabycie rzeczy we wskazanym przez nabywcę przedsiębiorstwie lub od osoby, trudniącej się zawodowo i jawnie czynnościami handlowymi, jeżeli na sprzedaż rzeczy wystawiono rachunek oraz obowiązek niezwłocznego zwolnienia przez władzę podatkową (organ władzy) rzeczy spod zajęcia w przypadku złożenia przez osobę zainteresowaną kaucji w gotówce w wysokości wartości zajętych rzeczy.

W związku z zagadnieniem nadzoru nad całkowitym opodatkowaniem obrotów pozostaje również przepis § 109 ust. 6 rozp. wyk., nakładający obowiązek dołączania do przewożonych towarów, pozostających w obrocie handlowym, rachunku lub kopii rachunku, zaopatrzonej w stempel firmowy sprzedawcy i przez niego podpisanej, a co do omówionych już towarów, wymienionych w art. 8 dekretu i w § 18 rozp. wyk. — rachunku na zakup. W zakresie przewozu towarów między poszczególnymi zakładami, należącymi do jednego podatnika, obowiązuje dołączenie specjalnego wykazu.

Obowiązek zabezpieczenia należności podatkowej przez podatnika, przewidziany w art. 16 dekretu, został już wyżej omówiony w przeglądzie zasad opodatkowania obrotów (wartości sprzedażnej) dawnych produktów akcyzowanych i wyrobów monopolowych.

Zwolnienia od podatku całkowite lub częściowe) na podstawie delegacji przewidzianej dla Ministra Skarbu w art. 20 dekretu zostały zastosowane w rozp. wyk. (§ 118) w szerokim zakresie. Jak wiemy — część przepisów dotyczących zwolnień, zawartych w uprzednio obowiązującym rozporządzeniu wykonawczym, została przeniesiona do art. 4 dekretu; niektóre z pozostałych, nadal aktualne (import w ramach zezwoleń importowych, usługi wykonywane przez mniejsze przedsiębiorstwa sektora państwowego, samorządu terytorialnego i spółdzielcze, sprzedaż towarów monopolowych, transakcje sprzedaży na giełdach) zostały utrzymane w rozp. wyk. Z reguły jednak przepisy § 118 rozp. wyk. zawierają całkowite bądź częściowe zwolnienia od podatku świadczeń, które do dnia 31 grudnia 1948 r. podlegały opodatkowaniu. Te nowe zwolnienia są wyrazem respektowania w polityce podatkowej działalności o wybitnym znaczeniu społecznym wzgl. państwowym (jak np. zwolnienia świadczeń instytutów naukowo-badawczych, spółdzielni zdrowia, spółdzielni rybackich, dystrybucji artykułów żywnościowych, pochodzących z dostaw zagranicznych Międzynarodowego Funduszu Pomocy Dzieciom), bądź też dotyczą poszczególnych zagadnień, w których motywy fiskalne, a także względy na spełnianą przez podatek funkcję kontroli finansowej, nie mają znaczenia roztrzygającego.

Jeżeli chodzi o wymienione na wstępie w punkcie 6-8 rozporządzenia i zarządzenie Ministra Skarbu, należy co do nich nadmienić:

1) rozporządzenie o poborze podatku obrotowego i podatku dochodowego w formie ryczałtu oparte jest częściowo na zasadach uprzednio obowiązującego rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 10 lutego 1947 r. o poborze podatku obrotowego w formie ryczałtu z tym, że obecnie obejmuje również ryczałt podatku dochodowego; ponadto — ma zastosowanie do osób trudniących się zbiorem i dostawą odpadków użytkowych do zbiornic Centrali Odpadków Użytkowych, przy czym ta Centrala, jej oddziały i zbiornice są płatnikami zryczałtowanego podatku;

2) rozporządzenie o przedpłatach na poczet zaliczek na podatek obrotowy i dochodowy od podatników wykonujących roboty budowlane oraz inne prace związane z robotami budowlanymi zastąpiło rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 1 grudnia 1947 r. w części dotyczącej przepisów o poborze przedpłat na poczet zaliczek na podatek dochodowy od dochodu z robót budowlanych;

3) zarządzenie w sprawie ustalenia wykazu produktów rolnych oraz surowców i półwyrobów, niezbędnych dla rolnictwa lub przemysłu krajowego, nie wniosło żadnych zmian w porównaniu z przepisami uchylonego przez nie zarządzenia Ministra Skarbu z dnia 20 stycznia 1947 r. w tym samym przedmiocie (Mon. Pol. Nr 20, poz. 43).

OKRUCHY BIBLIOGRAFICZNE

Nakładem Biblioteki Zakładu Skarbowości U. M. K. w Toruniu ukazała się rozprawa dra Zbigniewa Jaśkiewicza pt. „Przebudowa podatku dochodowego w Polsce powojennej".

Praca ta daje szczegółową i wyczerpującą analizę ewolucji podatku dochodowego w Polsce w okresie 1938 — 1948. Ciekawszymi zagadnieniami poruszonymi w tej rozprawie są: zagadnienie dochodu indywidualnego w ujęciu teoretyków socjalistycznych oraz przedstawione w zakończeniu dane odnośnie do wielkości wpływów z przedwojennego i obecnego podatku dochodowego w Polsce w stosunku do obu wpływów z danin publicznych i monopoli.

Po krótkim wstępie, w którym autor określa zamierzony zakres swojej pracy, przedstawia on wypowiedzi teoretyków skarbowości i ekonomii na temat pojęcia dochodu.

Teoretycy marksistowscy uważają, że dochód indywidualny poszczególnych podmiotów gospodarczych jest wynikiem ich udziału w dochodzie narodowym. Autor przytacza pogląd dra S. Jędrychowskiego o stosunku dochodów indywidualnych do dochodu narodowego. Dochód narodowy jest źródłem dochodów indywidualnych, wśród których należy rozróżnić dochody pierwotne, które uzyskają bezpośredni uczestnicy procesu produkcji (przedsiębiorcy, robotnicy, rolnicy) oraz dochody pochodne (wtórne).Do dochodów pochodnych zalicza Jędrychowski: 1)rentę gruntową, 2) płace w gałęziach pracy nieprodukcyjnej, 3) procent od kapitału, 4) dochody przyswojone w drodze kupna — sprzedaży, usług indywidualnie wykorzystywanych, 5) dochody osób zajętych w tej sferze pracy nieprodukcyjnej, która jest związana z odtwarzaniem nadbudówek ideologicznych i z utrzymaniem całokształtu danego systemu produkcji, 6) dochody innych osób, np. korzystających z opieki społecznej, niezdolnych do pracy itp.

Opierając się na wyżej przytoczonych wypowiedziach autor stwierdza przeistaczanie się przedwojennego podatku dochodowego w podatek nowy, próbujący uwzględnić zdobycze marksistowskiej teorii ekonomicznej.

Następnie autor przeprowadza porównanie pojęć dochodu i majątku i przychodu, tą drogą precyzyjąc pojęcie dochodu.

Udział państwa w części dochodu narodowego, tworzonej przez pozapaństwowe podmioty gospodarujące, może być realizowany w formie podatków od indywidualnych dochodów pierwotnych, które są składnikami dochodu narodowego. Systemy skarbowe nie ograniczają się jednak do podatkowego obciążenia tylko dochodów pierwotnych. Również dochody wtórne obciążone są podatkami. Powoduje to dwukrotne (lub wielokrotne) opodatkowanie tej samej części dochodu narodowego, najpierw u osoby, która ją wytworzyła lub osiągnęła w formie zysku z produkcji materialnej, następnie u osoby która ją (w odpowiedniej części) jako jej dochód przyjęła. Powodem obciążenia dochodów pochodnych są względy fiskalne. Sprowadzają się one do tezy, że wszystkie osoby winny oddawać Skarbowi Państwa część swych dochodów bez względu na ich charakter. Na tle pojęcia dochodu indywidualnego w ujęciu teoretyków socjalistycznych rodzą się względy socjalno-polityczne obciążenia podatkowego. Różny pod względem ekonomicznym charakter dochodów indywidualnych przemawia za stosowaniem zróżnicowanego obciążenia podatkowego poszczególnych dochodów.

W dalszych wywodach autor przystępuje do dokładnej analizy podatku dochodowego w jego rozwoju od stanu z 1938 r. do chwili obecnej. Rozpoczyna od przedstawienia pojęcia dochodu w określeniu ustawy z 1938 r. i dekretów z 1946 r. i 1948 r. Dekret z 1948 wprowadza dwa pojęcia: dochodu cząstkowego i dochodu ogólnego. Oba te pojęcia odnoszą się tylko do nie uspołecznionego wycinka gospodarki. Wprowadzenie pojęcia dochodu cząstkowego z podziałem na 5 grup zależnie od źródeł przychodu jest przejawem polityki podatkowej Państwa, traktującej odmiennie dochody z pracy, a odmiennie dochody z kapitału. Równocześnie ten nowy podatek stał się podobny z jednej strony do cedularnego angielskiego podatku dochodowego (pod względem formalnym), a z drugiej strony do radzieckiego podatku od ludności.

Następnie przechodzi autor do omówienia źródeł przychodów. Zwraca on tu uwagę na fomalne wydzielenie w dekrecie 1946 r. z podatku dochodowego wynagrodzeń, co umożliwia łagodniejsze opodatkowanie klasy pracującej oraz wprowadzenie jako nowych źródeł (w porównaniu do ustawy 1938 r.) przychodów ze sprzedaży przedmiotów i praw majątkowych (jeżeli przy sprzedaży uzyskano cenę, po odjęciu nakładów poczynionych, większą od ceny zapłaconej przy kupnie). Szerzej zajmuje się autor zagadnieniem przychodów z gospodarstw rolnych, które według nowego dekretu podlegają podatkowi dochodowemu wówczas, gdy gospodarstwa te są wydzierżawione albo gdy obok nich dana osoba posiada jeszcze jedno źródło przychodów przynoszące dochód wyższy, niż kwota dochodu uznanego za maksimum wolne od podatku. Następnie omówione są pozostałe źródła przychodów, jak dochody z przedsiębiorstw, nieruchomości, kapitałów pieniężnych i praw majątkowych.

Przy omawianiu kosztów uzyskania przychodów zwraca autor uwagę, że dekrety zwiększają zasięg pojęcia kosztów uzyskania przychodów, wliczając do nich szereg wydatków, które ustawa przedwojenna traktowała jako tak zwane odliczenia. Wymieniwszy ograniczenia dekretu odnośnie do odliczania kosztów uzyskania przychodów autor podaje systematykę tych niepotrącalnych kosztów. Na zakończenie rozdziału o pojęciu dochodu w polskim prawie o podatku dochodowym autor omawia krótko wydatki szczególne, dochód osób prawnych oraz ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy.

Następny rozdział pt. „Podatnik w zakresie podatku dochodowego" rozpada się na dwie części. W części pierwszej autor rozpatrując podmioty podatku dochodowego w ujęciu ustawy z 1938 r. zastanawia się, czy słuszne było opodatkowanie osób prawnych tym samym podatkiem co osób fizycznych, a następnie omawiając stan obecny stwierdza: „że obecny podatek dochodowy jest znowu jak przed wojną (choć w innym sensie) technicznym połączeniem w jednym akcie prawnym kilku podatków odmiennych z punktu widzenia ekonomicznego. Pierwszym z tych podatków jest podatek, któremu podlegają osoby fizyczne o pewnym zamkniętym kręgu (klasa posiadająca, wolne zawody). Drugim jest podatek od osób prawnych, dla których pojęcie dochodu zostało upodobnione do pojęcia dochodu osób fizycznych z tym tylko, że nie wchodzą tu w grę stosunki rodzinne czy też osobiste. Trzecim jest podatek od przedsiębiorstw państwowych i samorządowych tak posiadających, jak i nie posiadających osobowości prawnej".

W drugiej części rozdziału o zakresie podatku dochodowego omówione zostały zwolnienia podmiotowe, przy czym poza wprowadzeniem przez dekret z 1948 r. trzech nowych zwolnień: 1) dla spółdzielni parcelacyjno-osadniczych, 2) dla rolniczych spółdzielni produkcyjnych, 3) dla ośrodków maszynowych — autor nie notuje tutaj znaczniejszych zmian w porównaniu do stanu z 1938 r. Co do ogólnego podziału zwolnień podmiotowych, to autor przeprowadza tu jak poprzed-

nio za prof. Kurowskim następującą systematykę: „Niektóre zwolnienia podmiotowe wiążą się ze stosunkami wewnątrz państwa, inne zaś wynikają ze stosunków państwa z zagranicą i opierają się na prawie wzajemności (zwolnienia przedstawicieli dyplomatycznych państw obcych). Zwolnienia wynikające ze stosunków wewnętrznych dzielą się następująco: pierwsza grupa obejmuje zwolnienia ze względu na publicznoprawny charakter podmiotu opodatkowanego, druga obejmuje zwolnienia wypływające z charakteru społecznego podmiotu gospodarującego.

Czwarty rozdział pracy dra Jaśkiewicza poświęcony jest zagadnieniu obciążenia dochodu podatkiem dochodowym. Autor szczegółowo rozpatruje rodzaje obciążeń dochodu osób fizycznych wprowadzone przez ustawę z 1938 r., a następnie dekrety z 1946 i 1948 r. Zwraca on uwagę na „większe obecnie obciążenie podatkiem dochodowym dochodu osób rodzinnych, niż to miało miejsce przed wojną, a więc do nieuwzględnienia w podatku słabszej sytuacji ekonomicznej podatników posiadających inne osoby na utrzymaniu. Tak samo na odcinku łącznego opodatkowania członków jednej rodziny dekret 1948 jest bardziej fiskalny niż ustawa 1938. Przy omawianiu obciążenia dochodu osób prawnych podatkiem dochodowym autor szeroko zajmuje się opodatkowaniem przedsiębiorstw państwowych i samorządowych, oraz spółdzielni. Osobny rozdział jest poświęcony płatności podatku, która w dekretach z 1946 i 1948 r. doznała w porównaniu do ustawy z 1938 r. istotnej zmiany (rok podatkowy i terminy płatności).

W ostatnim rozdziale pod tytułem „Uwagi końcowe" autor raz jeszcze powraca do analizy pojęcia dochodu w ujęciu ustawy i dekretów i wysuwa następujące konkluzje: 1) Nie ma obecnie jednolitego pojęcia dochodu dla wszystkich łącznie podatników (tak wycinka nie uspołecznionego, jak i uspołecznionego). 2) Dekret 1946 rozciągnął pojęcie dochodu na przyrost majątku. 3) Przez wydzielenie spod podatku dochodowego wynagrodzeń za pracę (a według dekretu 1948 przez wyjątkowe tylko poddanie ich temu podatkowi) oraz przez warunkowe traktowanie w obu dekretach gospodarstw rolnych jako podległych podatkowi dochodowemu, pojęcie dochodu w dekretach straciło charakter dochodu ogólnego w sensie ekonomicznym. 4) Szereg wydatków należących dawniej (w ustawie) do tzw. odliczeń, czyli odejmowanych dla ustalenia dochodu danej osoby dopiero od sumy przychodów, uznają dekrety za koszty uzyskiwania przychodów z poszczególnego źródła.

Analizując miejsce podatku dochodowego w nowym systemie poddatkowym autor stwierdza, że podatek dochodowy stał się obok podatku obrotowego zasadniczym podatkiem państwowym, którego rola jest dwojaka: przejmowania przez Skarb Państwa części dochodu pozapaństwowych podmiotów gospodarujących oraz przelewania do budżetu części zysków przedsiębiorstw państwowych. Specjalnie jeśli chodzi o przedsiębiorstwa państwowe, można powiedzieć, że „w dekretach o podatku dochodowym faktycznie wyodrębnił się oddzielny — z ekonomicznego punktu widzenia — podatek od przedsiębiorstw państwowych, technicznie tylko włączony w ten sam akt prawny co podatek dochodowy".

Przy omawianiu obciążenia podatkiem dochodowym poszczególnych grup podatników autor zwraca uwagę na dwa momenty, które wpływają na konieczność większego obecnie niż przed wojną obciążenia podatkiem dochodowym osób fizycznych. „Pierwszy — to podporządkowanie konsumcji celom inwestycyjnym i przejęcie przez państwo inwestowania jako jednego ze swych głównych zadań, a co za tym idzie ograniczenie kapitalizacji prywatnej. Drugi moment to to, że obciążenie osób uzyskujących dochody fundowane i dochody z wolnych zawodów winno być większe niż świata pracy, który poddano odrębnemu podatkowi". Odnośnie do obciążenia spółdzielni wysuwa autor sugestie zwolnienia od podatku dochodowego tej części dochodu spółdzielni, którą obracałyby one na inwestycje, a zachowania 25% zniżki w wysokości podatku dla pozostałej części dochodu. Słuszne natomiast jest obciążenie (według dekretu 1948) przedsiębiorstw samorządowych na równi z przedsiębiorstwami państwowymi (o ile zostaną poddane tym samym zasadom o podziale zysków, co te ostatnie), wobec tego, że samorząd jest w dużej mierze zależny od dotacji ze Skarbu Państwa.

R. D. (Kraków)

Sprostowania

W artykule S. Czyhaka, który ukazał się w numerze 10 (28) „Rachunkowości-Podatków" zakradł się błąd, zniekształcający zasadniczo myśl autora.

Błąd ten znajduje się na stronie 281 w 32 wierszu od góry pierwszej szpalty, gdzie zamiast:

„Wydaje się tedy rzeczą niesłuszną" itd. **powinno być:** „Wydaje się tedy rzeczą najsłuszniejszą".

W tekście artykułu dyskusyjnego Br. Blassa i I. Patrychy pt.: „Projekt reformy jednolitego planu kont", zamieszczonym w numerze 9 (część VIII-a) oraz w numerze 10 (część VIII-b), dostrzeżono następujące pomyłki, które niniejszym prostujemy:

Część VIII-a — numer 9.

str. 254, wiersz 6 od dołu: zamiast słów: „klasy 0 i 4 . . . . ." **winno być:** „klasy 8 . . . . .",

str. 259, wiersz 5 od góry: zamiast słów: „lub w ciężar kont klasy 0 i 4 . . . . . ." **winno być:** „lub w ciężar odnośnych kont klasy 8".

Część VIII-b — numer 10.

str. 293, wiersz 10 od dołu: po słowach: b) po stronie „ma" **należy:**

a) skreślić ustęp zawarty w pkt. 1. („1 z kontami klasy 0" . . . . . . itd.),

b) cyfrę 2 w następnym ustępie zmienić na cyfrę 1,

c) skreślić ustęp zawarty w pkt. 3 („3 z kontami klasy 4" . . . . . . itd.),

d) cyfrę 4 w następnym ustępie zmienić na cyfrę 2,

e) cyfrę 5 w następnym kolejno ustępie zmienić na cyfrę 3,

f) po ustępie 5 **(str. 293, po 27 wierszu od góry)**, zmienionym na 3, wpisać:

„4. z odnośnym kontem klasy 8 (realizacja) — po cenie fakturowej zbytu — wartość produkcji oddanej dla własnych kapitalnych robót oraz dla działalności pozazakładowej (obciążenie kont klasy 0 i 4 z tego tytułu nastąpi z kredytu odnośnego konta realizacji, o czym będzie mowa w następnej części artykułu)",

g) cyfrę 6 w następnym kolejno ustępie zmienić na cyfrę 5.

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 750,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 125. — **Cennik ogłoszeń:** ogłoszenia za tekstem: cała str. 75 000,— zł, ½ str. 40 000,— zł, ¼ str. 22.000,— zł, ⅛ str. 14.000,-zł, 1/16 str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. **Adres Redakcji: Kraków,** ulica Grottgera Boczna 9/7. — **Adres Administracji: Katowice,** ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto **P. K. O.** Katowice III 309. Druk: PKZG. Oddz. 2, Katowice — 1615/XII. 49 — R 035598 — 9000